

SEMINARIO DE DERECHO PENAL

PABLO RENDON SALGADO

EL DERECHO PENAL FISCAL

MEXICO, D. F.
1968



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INDICE

	Pág.
INTRODUCCION.	
CAPITULO I.	1
La delincuencia fiscal.- Necesidad de perfeccionar las normas punitivas sobre la delincuencia fiscal, para combatirla.- Definición del derecho penal fiscal.- Caracteres del derecho penal fiscal.- Antecedentes históricos.- La represión de las violaciones fiscales en el derecho romano y en otras épocas.- Fuentes.- Relaciones del derecho penal fiscal con otras normas de derecho y con otras ciencias.	
CAPITULO II.	17
Problema de la substantividad del derecho penal fiscal.- Sus principios normativos.- El régimen impositivo como exigencia vital del Estado.- Naturaleza del sistema impositivo en nuestro régimen constitucional.	
CAPITULO III.	33
El delito fiscal.- Naturaleza del delito fiscal: I) Escuela penalista. II) Escuela administrativista. III) Escuela autonomista. IV) Escuela dualista. V) Doctrina mexicana. VI) Nuestra opinión.- Concepto del delito fiscal.- Presupuestos del delito fiscal: Sujeto activo. Objeto jurídico. Sujeto pasivo.- Legislación mexicana y comparada. I) Fuentes del derecho penal fiscal y aspectos de la legislación mexicana. Código Fiscal de la Federación vigente. De las sanciones.- II) Legislación extranjera: a) Italia. b) Inglaterra. c) Estados Unidos de Norteamérica. d) Alemania. e) Francia. f) España. g) Argentina.- La dogmática del delito en este campo: I) Conducta o hecho: -	

a) Resultado. b) Nexo causal. II) Tipicidad: a) Elementos objetivos. b) Elementos normativos. c) Elementos subjetivos. III) Antijuridicidad. IV) Imputabilidad. V) Culpabilidad. VI) Condiciones objetivas de punibilidad. VII) Punibilidad.- Elementos negativos: I) Ausencia de conducta. II) Atipicidad. III) Causas de justificación. IV) Inimputabilidad. V) Inculpabilidad. VI) Excusas absolutorias de punibilidad.

CAPITULO IV.

75

Clasificación del delito fiscal.- Contrabando.- Defraudación Fiscal.

CAPITULO V.

83

Grados de realización del delito fiscal.- Sistema adoptado por nuestra legislación.- La codeinfluencia en el delito tributario.- El encubrimiento.

CAPITULO VI.

89

De la aplicación de las penas al delito fiscal.- Naturaleza de ellas.- De la individualización de las sanciones.- Finalidad y características de la penología fiscal.- Circunstancias eximentes de responsabilidad.- Extinción de la responsabilidad penal fiscal.

CAPITULO VII.

95

Importancia de la prevención del delito fiscal.- Organización de la jurisdicción represiva.- Los recursos.

CONCLUSIONES.

101

BIBLIOGRAFIA.

105

INTRODUCCION

La delincuencia fiscal, plaga connatural de los sistemas impositivos de cualquier país del mundo, por su importancia y por sus múltiples y diferentes efectos en los diversos sectores de la vida de las comunidades exige hoy, más que en el pasado, un estudio metódico que permita hacer una caracterización de su etiología, de su desarrollo y de sus conexiones y repercusiones. Como antecedente a consecuente, estudiaremos -dentro de las limitaciones impuestas por la escasez de doctrina en nuestro país- los posibles móviles y factores, que nos servirán para establecer la trascendencia con que gravita dicho fenómeno en el equilibrio económico-social y en el ordenamiento fiscal del Estado moderno y, conocidos éstos, podremos determinar cuáles pueden ser sus remedios.

Por otra parte, para identificar mejor los alcances y reflejos de este fenómeno, será igualmente importante estudiar las circunstancias, los modos y condiciones en que aquél se desarrolla con relación a las exigencias y a las posibilidades que ofrece la vida en sociedades del mundo contemporáneo.

La experiencia nos dice que un rigorismo jurídico-fiscal por severo y bien articulado que sea, no es siempre el remedio suficiente contra este mal tributario, ni tampoco constituye un dique frente a los infractores de este tipo, que como parásitos sociales hacen de su conducta anti-jurídica un instrumento de lucro, con perjuicio del bien común y de los contribuyentes honestos.

El principio de la solidaridad colectiva invocado en función de que exista un leal cumplimiento de los deberes de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, y con ello una real participación en las exigencias comunes, sería una medida eficaz de contención, pero, que en nuestro país se debe considerar lejana, dadas las precarias condiciones en que se encuentra la conciencia cívica, por no mencionar otras causas.

Empero, creemos que para que exista una verdadera conciencia nacional en el sentido de lograr el bien común, en el que, obviamente, se halla incluido el bien individual, será menester una educación adecuada de los deberes fiscales, además de la propia educación de los dirigentes de la cosa pública, que se pueda traducir en un total respeto y honestidad para la función a ellos encomendada, lo que, lógicamente resultaría, en la confianza recíproca.

No pretendemos agotar en el presente estudio la dinámica del - derecho penal fiscal, pero si podemos afirmar que ha sido hecho con la mayor - honradez e imparcialidad posibles. Los métodos de investigación y los criterios de síntesis se han seguido sin olvidar los principios fundamentales de la ciencia jurídico-fiscal. Teniendo, pues, por objeto desarrollar con cierto sistema el - tema que nos hemos señalado, consideramos oportuno dividir su estudio en siete partes: en la primera, la exposición general del tema; en la segunda hemos -- considerado la proyección objetiva del tema, relacionándola con el concepto - técnico de la materia correspondiente; en el capítulo tercero estudiamos la de- finición legislativa de las diferentes formas que asume la delincuencia fiscal, - haciendo una comparación con textos legales de otros países; en la parte cuarta, se hace la clasificación estricta del ilícito fiscal por lo que a la ley y a la doc- trina respecta; en los capítulos quinto y sexto se establecen los principios de de- recho penal aplicables en materia fiscal, con las debidas variantes, atendiendo a las particularidades del tema; y, en la séptima parte tratamos lo relativo a las medidas preventivas y represivas que debe establecer el Estado y los recursos ju- diciales establecidos por ley.

Por lo que toca al capítulo de conclusiones, el mismo se integra por las proposiciones que se han elaborado a través del texto y con la modesta- experiencia del que esto escribe, quien de antemano solicita la indulgencia de los que lean este trabajo.

CAPITULO I

LA DELINCUENCIA FISCAL.

Esta conducta antisocial es tan antigua como la sociedad misma y de trascendencia tan vasta, que se refleja en el incremento de otro tipo de delito, pues al privarse al Estado de los ingresos necesarios para desarrollar sus programas social, de servicios público, económico, etc., se limita a la misma sociedad en su desenvolvimiento tanto cultural, cuanto social y económico, -- propiciando la desviación antijurídica de los individuos.

Sin dejar lugar a dudas, se puede estimar que la deficiente legislación tributaria hace que el cumplimiento a sus normas sea particularmente desigual, lo que alienta la falta de honradez, el uso de la influencia política, la flojedad en la ejecución, el desprecio para el gobierno y un bajo nivel de la moral pública. Todo ello se expresa en la frase de Mehl: "La voluntad de escapar al cumplimiento de los impuestos o de reducir sus bases". (1)

Ahora bien, la ausencia casi total de conciencia cívica que lleva a infringir las leyes, y la severa y frecuentemente excesiva tasa tributaria que el Estado impone a sus gobernados, hizo decir a Terstegen: "El que sin consideración alguna transgrede las reglas del tráfico, tampoco se detendrá ante las leyes fiscales." (2)

En efecto, el que comete un delito fiscal una primera vez es fácil que lo repita una segunda ocasión, y así, sucesivamente, porque es muy difícil prescindir ya de la situación creada. Esta actividad implica otros peligros que pueden reflejarse en el conjunto de la economía "porque la defraudación de impuestos puede conducir a veces a que en la dura lucha por la concurren--

(1).- L. Mehl, Science et Technique Fiscales, P.U.F., Paris, 1959, p. 733.

(2).- Terstegen, Bekämpfung der Wirtschaftsdelkte, cit. por Wolf Middendorff en "Sociología del Delito", Rev. de Occidente, Madrid, 1961, p. 92.

cia, en la que a menudo hay que proceder con beneficios muy pequeños, el -- competidor más débil sea aquél que es honrado en lo que se refiere a impues--- tos, no pudiendo sostener la competencia y siendo eliminado de ella si no quie--- re admitir prácticas análogas" (3); o muchas veces lleva a caer en la comisión de otros delitos y viceversa.

En nuestro país, el aumento progresivo de los gastos públicos -- desde el siglo XVI ha culminado en nuestros días con el auge de la cultura, -- que se manifiesta en el desarrollo de la educación, y la multiplicidad de insti--- tuciones fundadas para beneficio de las clases populares. Tan rico desarrollo -- en los fines del Estado, lo ha llevado a un celo, cada vez más excesivo, por -- asegurar ingresos que le permitan subvenir a tales gastos. El ciudadano por su -- parte cada vez más agobiado por las cargas fiscales, trata de eludirlas u obten--- ner cuotas menores. En esta lucha, el Estado ha procedido coactivamente, a -- veces por la vía administrativa o intimidando al público, configurando como ti--- pos de delito, los diversos medios de que se valen los causantes para redimir o -- eliminar las cargas fiscales. (4)

Sobre lo extendido de las prácticas delictuosas en materia fis--- cal, podemos mencionar que "en los Estados Unidos, por concepto de penas fis--- cales y de impuestos atrasados, durante el año de 1956 se pagaron ----- 1,412,823.000 dólares. En Francia se calcula que no se paga el 40% de los--- impuestos. En Alemania la defraudación es mucho menor, pero sólo un 10% de los impuestos sobre la renta y corporativos supondría ya una pérdida al año de se--- tecientos cuarenta millones de marcos" (5). De aquí que podamos afirmar que -- ningún gobierno recauda todo el dinero que se le debe por concepto de impues--- tos. Gran parte de las pérdidas se debe a la evasión directa de los impuestos, -- habiendo casos en que se hace la evaluación, pero en que la recaudación no -- puede hacerse inmediatamente. A menudo los contribuyentes no tienen a su -- disposición lo necesario para hacer frente al pago de sus impuestos y ponen al -- gobierno frente a la desagradable tarea de procurar el cobro de las cuentas mo--- rosas. (6)

(3).- Middendorff, ob. cit., p. 92.

(4).- Garrido, Luis, "Los delitos fiscales", Criminalia, T. XXV, 1959, p. 291.

(5).- Middendorff, ob. cit., p. 92 ss.

(6).- A.I.D., "Modernización de la Administración de Rentas Públicas", Mé--- xico, 1962, pp. 50-1.

En cuanto a la conducta delictuosa de los contribuyentes Guy - Houchon establece tres tipos principales: el defraudador compulsivo o fraudómano -sujetos de comportamiento altamente socializado e irreprochable- que carece de remordimientos y el pasar la aduana le significa un triunfo; el defraudador habitual, al que identifica con el delincuente habitual en su comportamiento clásico: pues ha tenido un aprendizaje, su conducta es utilitaria y las motivaciones que lo impulsan se caracterizan por su irracionalidad; y, el defraudador profesional o contrabandista, quien tiene una ideología antisocial más clara y que, en el momento del paso al acto es un descentrado total y absoluto. - (7)

Hasta aquí hemos mencionado algunos aspectos generales de la delincuencia fiscal, más ahora, examinaremos con mayor detalle los móviles de distinta índole que con mayor frecuencia influyen en el comportamiento del -- contribuyente a ir en contra del ius tributario, así como sus efectos.

a) Causas económicas.- La importancia del factor económico -- se establece considerando el peso de la carga tributaria, con respecto a las posi bilidades contributivas reales de los sujetos impositivos y en relación con las -- condiciones económicas generales.

En su magnífico trabajo "Reflexiones económicas y financieras -- sobre el fraude fiscal", Stefani (8) señala: la presión tributaria legal o sea, la suma de los tributos que debería pagar el contribuyente según determinación de la ley; la presión tributaria real, que consiste en la suma de los tributos que pa ga realmente el contribuyente y que difiere de la precedente en la porción evā dida y en la parte trasladada; la presión tributaria psicológica, que correspon-- de a la preocupación que causan al contribuyente los tributos que tiene la sen-- sación de pagar. Por lo tanto, se distingue de la anterior no sólo en la parte -- de los impuestos, generalmente incluidos en los precios, que no advierte que -- paga; sino también por la intervención del factor subjetivo sacrificio. Y, por-- consiguiente, aún sin suponer una diferencia cuantitativa entre la presión real -- y ésta, subsiste la necesidad de la distinción con respecto al grado de preocupa-- ción, que es el factor generalmente determinante del fraude; la presión tributa

(7).- Houchon, Guy, "Psicosociología del Fraude Fiscal", cuad. Criminalia, México, 1964, p. 32 ss.

(8).- G. Stefani, ob. cit., en "Riv. di Diritto e Scienza delle Finanze", -- Milano, 1953, fasc. 3, pp. 275-6.

ria individual, que considera al individuo aislado, en el sentido en que han sido definidos los tres tipos anteriores y que exactamente puede corresponder a -- cualquiera de ellos.

En suma, la molestia de la imposición, las fluctuaciones de los precios, la disminución de las ofertas, lo elevado de las cuotas de imposición, etc., constituyen factores importantes dentro de las causas económicas de la -- evasión de los impuestos.

b) Causas técnicas.- A nuestro juicio, las principales causas - de orden técnico que informan la delincuencia contra el fisco son, en primer lugar la indeterminación en que es puesto el contribuyente por la norma tributaria y, en segundo término, la inestabilidad de la propia norma.

c) Causas políticas.- Se integran por factores de política económica y financiera que, cuando intervienen en la modificación del equilibrio y la distribución de la carga fiscal, constituyen estímulos negativos en el comportamiento del contribuyente.

Cabe destacar entre este tipo: las exenciones de impuestos y las devoluciones; pero, desde un punto de vista general, tenemos el juicio negativo que determina con frecuencia la masa contribuyente, cuando observa la utilidad del gasto público y, por tanto, el uso que hacen los gobernantes de los -- dineros públicos.

d) Causas psicológicas.- Respecto de estas se ha dicho que el estudio de la psicología del contribuyente es tan importante como el estudio del impuesto y de su técnica de aplicación (9). Si se tiene en cuenta que los ciudadanos, en general, tienen un concepto bastante vago y confuso de las finanzas públicas y de sus finalidades; que existen pueblos que, por su historia, son hostiles a los poderes públicos; que existen factores de acciones contrarias al -- precepto tributario tales como los egoísmos y la mentalidad propios de algunas clases sociales; el temperamento individual; la educación, las convicciones políticas y religiosas, los prejuicios, la invencible desconfianza hacia los órganos fiscales, se llega a la conclusión apuntada al principio.

Señalaremos dos ejemplos -que consideramos determinantes- de-

(9).- C. Scailteur, Le contribuable et l'Etat, Lovaina, 1961, p. 112.

móviles psicológicos negativos: 1) el agravio en perjuicio del contribuyente honesto por la impunidad absoluta de los agentes en los casos de comisión de las grandes infracciones fiscales; 2) la ignorancia o el insuficiente conocimiento de los gravámenes impositivos, efectiva e íntegramente soportados por cada persona que no siempre coinciden con los impuestos a los cuales uno tiene la sensación de estar obligado.

Otro factor es el vinculado con el tipo de contribución, siendo evidente que los tributos más directa y fácilmente perceptibles por el causante, serán los que habrán de excitar en mayor grado sus reacciones.

Por último, la inestabilidad del ordenamiento tributario, que a menudo va acompañada con un opresivo e irracional aumento de los impuestos, constituye otro importante motivo psicológico.

e) Causas jurídicas. - Es importante sobremanera relacionarlas con la forma en que el derecho positivo regula la relación jurídico impositiva y las violaciones de la ley fiscal.

Se debe atender al mayor o menor respeto del sistema tributario hacia los principios éticos, jurídicos, económicos y sociales, que necesariamente deben inspirar un equitativo ordenamiento fiscal; principios que, en síntesis, se hallan en las cuatro proposiciones enunciadas por Adam Smith.

Un intrincado número de normas y disposiciones que regulan tal vez de una manera inestable y contradictoria, idénticas relaciones tributarias, constituye a menudo la base de un deficiente conocimiento y de erróneas interpretaciones de la legislación fiscal; de donde derivan con la misma frecuencia, actos de delincuencia fiscal.

En cuanto a los efectos podemos decir que los actos contrarios al jus tributario pueden convertirse en causas primarias o secundarias de ulteriores efectos, tanto de orden económico, como social, psicológico, político, etc.

Decir que el delito fiscal agota sus efectos en el daño que le causa al erario, en razón de la merma a los ingresos que le hubieran correspondido de acuerdo con la norma fiscal, es considerar el fenómeno delictivo en forma incompleta y olvidar otros aspectos no menos importantes.

Entre estos, la desigualdad, es uno de los efectos más evidentes, pues el delito fiscal la produce en la distribución de la carga tributaria, al disminuirse la masa contribuyente; lo cual origina que la carga tributaria, además de gravar injustamente a un número más reducido de sujetos, se distribuya de manera distinta y más onerosa de la deseada por el legislador. Por otra parte, el Estado debe adecuar los ingresos a las erogaciones y no en forma contraria, por lo cual el fisco se ve obligado a recaudar entre la masa realmente contribuyente el producto total de impuestos previsto, sin perjuicio de perseguir luego a los infractores.

Ahora bien, si se diera que en un determinado momento los actos contra el fisco fueran en tanta cantidad como para influir apreciablemente en el cálculo del producto de los ingresos, inevitablemente el legislador se vería forzado a adoptar medidas reparadoras mediante el aumento de la imposición; lo cual, a su vez, inducirá a la masa contribuyente a adoptar contramedidas, que podrán ser las legítimas y acostumbradas, o bien de naturaleza ilícita. Esto demuestra que el ilícito fiscal puede sumarse al ilícito fiscal en un efecto concatenado de "efecto a causa", como última posibilidad del sujeto pasivo de la imposición a sustraerse a una carga que ha llegado a ser insoportable.

NECESIDAD DE PERFECCIONAR LAS NORMAS PUNITIVAS SOBRE LA DELINCUENCIA FISCAL, PARA COMBATIRLA.

Las modernas concepciones del impuesto, que de simple medio de obtener recursos ha pasado a constituir un elemento esencial para la existencia misma del Estado y para el logro de sus fines, considerados con mayor amplitud que en el pasado ha obligado a un nuevo enfoque del aspecto relacionado con la violación de las normas tributarias. Aunque el problema de la delincuencia fiscal data de antiguo, las modalidades de la organización económico-social contemporánea y la trascendencia alcanzada por el incumplimiento de las normas fiscales, exigen examinarla en forma particular. Al referirnos a los efectos de la misma, decíamos que la realización de maniobras destinadas a sustraerse a la obligación tributaria, no importa un mero atentado a los derechos pecuniarios de un sujeto (el Estado), sino que significa alterar el orden jurídico y los principios de moral pública; por lo que, en consecuencia, las sanciones tienen una finalidad aflictiva, represiva o intimidatoria, y no reparatoria del daño.

Existe, pues, una necesidad de establecer sistemas legales ade-

cuados según el tiempo y el espacio en que han de tener aplicación, ya que de otra forma se ocasiona lo que dice Giuliani Fonrouge (10): que la conciencia pública no reprueba de la misma manera los delitos fiscales y los delitos del orden común, aunque esto no sea aceptable del todo; asevera que la moral colectiva varía de país a país y según el momento, pues en épocas de inseguridad social y económica, se apodera de los individuos un ansia de lucro que hace caer muchas barreras morales, sin hacer distinciones sobre la naturaleza de los delitos y, en cambio, en momentos de estabilidad, la conciencia pública se manifiesta contra la desigualdad fiscal que ello crea.

Sin embargo, no se ha podido unificar el criterio determinante por lo que respecta al tratamiento que se ha de dar a quienes se sustraen a la obligación tributaria o el procedimiento a seguir contra quienes delinquen contra el fisco, pues los autores hablan de derecho penal económico, de derecho penal administrativo, derecho penal financiero, derecho penal fiscal o tributario o de derecho sancionador tributario, pero no dan una base cierta, jurídica-científica, que pueda llevar a la creación de un código fiscal que regule un conjunto ágil de instituciones impositivas. La mayor parte de los modernos ordenamientos fiscales, como el nuestro, son el resultado de la superposición en el tiempo, de normas y reglamentos surgidos de la acción desordenada de las necesidades de la administración pública.

Giovanni Carano-Donvito (11) señala que es necesario fijar un punto de partida a la justicia punitiva, cuyo fundamento consiste en "la tutela de la sociedad, el triunfo del derecho sobre las individualidades rebeldes a éste, y el aseguramiento del bienestar social". De aquí que la no observancia de las obligaciones que las leyes fiscales imponen a los ciudadanos, implica la aplicación de sanciones fiscales y penales de diversas especies, que subrayan enérgicamente el carácter público de la obligación tributaria. (12)

Ahora, el Estado en su carácter de titular del orden público está obligado a expedir a través de su poder legislativo, primeramente leyes fiscales que estén acordes con la realidad económica, política y social de país, y

(10).- Derecho Financiero, II, Depalma, Bs. Aires, 1965, pp. 545-6.

(11).- "Trattato di Diritto Penale Finanziario", I, casa Editrice Nazionale - Roux e Viarengo, Torino, 1904, p. 37.

(12).- Pugliese, Mario, "Derecho Financiero", Fondo de Cultura Económica, México, 1939, p. 259.

que constituidas sobre una base jurídica, adopten los adelantos de las ciencias-auxiliares para hacer de ellas un conjunto homogéneo y de fácil captación; y, - al mismo tiempo, dictar las leyes represivas de las infracciones a las normas impositivas, las cuales deben atender la condición del infractor, su peligrosidad, el monto de los impuestos omitidos, y la forma de comisión, etc. Por último, - hay que velar por la exacta aplicación de las sanciones, sin hacer discriminaciones, ya que en nuestro país, se ha establecido la práctica -resultante de la facultad que tienen las autoridades fiscales- de tener arreglos con los causantes - infractores, que repercuten en el no ejercicio de la acción penal, lo que les - resta importancia a las disposiciones punitivas correspondientes.

En materia de contrabando, lo mismo que en casos de defraudación, al amparo de las facilidades que dan nuestras leyes, no existe una verdadera represión y, en esta forma, vemos la frecuente violación de las prevenciones fiscales, que tampoco estiman punibles los mismos agentes.

A este respecto, tenemos lo dispuesto por el artículo 43 del Código Fiscal, disponiendo que para proceder penalmente por los delitos previstos en él, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare- previamente que el fisco sufrió o pudo haber sufrido perjuicio, lo cual está en pugna con el texto constitucional del artículo 21, el cual previene que la persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la policía judicial; y - con el artículo 102 del propio ordenamiento que señala como facultad privativa del Ministerio Público de la Federación, la de perseguir los delitos del orden - federal ante los tribunales.

La Procuraduría General de la República, en la Memoria de -- 1966-1967 publica un estudio sobre el presupuesto de procedibilidad establecido - por el citado artículo 43, el que tacha de inconstitucional, puesto que, siendo los delitos fiscales del orden federal, quedan sujetos a lo ordenado en el referi- do artículo 102.

Igualmente considera que si se atiende a dicho artículo 43, se - deja en manos de la Secretaría de Hacienda el ejercicio de la acción penal, lo que la constituye en juez y parte, pues, siendo sujeto pasivo le corresponde de clarar que sufrió o pudo haber sufrido perjuicio lo cual lo capacitó para proce- der al ejercicio de la acción penal.

El mismo estudio considera vulnerado el artículo 16 constitucio- nal, por cuanto que la discutida declaratoria hace caso omiso de si el delito es

flagrante o no, en cuyo caso no es necesaria para proceder a la detención de una persona y consignarla a la autoridad judicial. Esto es así, porque la parte ofendida en un delito, por su representante, no es la capacitada constitucional y legalmente para determinar la existencia de un hecho delictuoso, sino primeramente el Ministerio Público Federal y, posteriormente los Tribunales correspondientes mediante el ejercicio de la acción penal.

Se hace mención sobre el nacimiento de dicho requisito, el año de 1949, en relación con el delito de defraudación fiscal, pues a partir de esa fecha y por ese mismo delito, pocas veces han sido consignados casos a la Procuraduría General de la República, práctica que por desgracia se ha extendido en forma inconstitucional, a todos los delitos fiscales.

Por lo que se refiere a la querrela necesaria para los casos de delitos incluidos en los artículos 51, 65, 71, 72, 75 y 76 del Código Fiscal, se desnaturaliza su concepto, ya que la misma está reservada para delitos que sólo afectan intereses privados o personales, por lo que no puede ampliarse a los delitos fiscales que son de orden público, atentan contra los intereses de la Federación y constituyen un perjuicio para los ingresos públicos del Estado mexicano.

Hay que reaccionar frente a esta situación, persiguiendo energicamente a los responsables de los delitos fiscales, pues sólo así se podrá disminuir la frecuencia e incremento de éstos. Además, es necesario dejar a los jueces un amplio margen que les permita individualizar la sanción en forma conveniente, de acuerdo con los antecedentes del caso, las circunstancias del hecho y la mayor o menor peligrosidad del delincuente.

DEFINICION DEL DERECHO PENAL FISCAL.

Para Jiménez de Asúa el derecho penal fiscal, en su sentido propio, es el conjunto de disposiciones que asocian a la lesión de los intereses financieros del Estado, una sanción penal determinada. (13)

Según Bielsa, es el derecho represivo de la Administración Fiscal y, que se define como el conjunto de disposiciones legales punitivas de las

(13).- Tratado de Derecho Penal, ed. Losada, Bs. Aires, 1964, T. I, p. 55.

transgresiones a las leyes fiscales. (14)

Dematteis lo concibe como "aquella rama del derecho público - que estudia los delitos de carácter tributario, esto es, las infracciones a preceptos especiales que obligan a quienes residen en el Reino, a contribuir, con ciertas prestaciones financieras, directas o indirectas, a las necesidades de la colectividad". (15)

En nuestro concepto, consideramos que en un sentido amplio, dicho derecho se puede entender como el conjunto de normas que establecen una sanción penal a la infracción a las mismas, ya que éstas garantizan los intereses económicos del Estado y, a través de éste el bien común.

En las normas de carácter penal se distinguen dos partes distintas, aunque relacionadas como antecedente a consiguiente: el precepto y la sanción.

En nuestro caso, el precepto contiene la descripción sintética - de un hecho hipotético: el delito fiscal. La sanción consiste en la pena que - corresponde a la comisión de ese hecho, y por tanto, siguiendo este criterio, - podríamos decir que esta materia es el "conjunto de normas que regulan las relaciones del fisco con los sujetos pasivos de la obligación tributaria, y que conforman un ilícito fiscal punible por violación a las mismas."

CARACTERES DEL DERECHO PENAL FISCAL.

El derecho penal fiscal, que toma como punto de partida al derecho penal común, es una ciencia cultural, normativa, valorativa y finalista; - que constituye una rama del derecho público y que tiene la índole específica - de ser un derecho garantizador.

Se trata de una ciencia cultural pues forma parte de la cultura humana objetiva; ciencia individualizante también que busca la forma de lo --

(14).- Estudios de Derecho Público, ed. Depalma, Bs. Aires, 1951. t. II, - p. 517.

(15).- Manuale di Diritto Penale Tributario, Giappichelli, Torino, 1933, - t. I, p. 44.

particular y que, por su relación con la vida humana se vincula con el reino de los valores. Sobre el particular Jimenez de Asúa dice que "la filosofía de los valores ha penetrado profundamente en el derecho y por ello hemos subrayado la naturaleza valorativa de nuestra disciplina". Estos valores entendidos como el deber ser, hacen que el derecho sea algo absoluto e intemporalmente válido.

En cuanto al carácter normativo, se forma con la noción del valor, al crear la norma lo anti-jurídico, que implica una calificación de los actos penados.

Por último, el carácter finalista del Derecho Penal Fiscal proviene de la razón de que si se ocupa de conductas contrarias al fisco, no puede menos de tener un fin, que no es otro que el que tiene el Estado al dirigir los intereses que constituyen la cultura, enfocándolos al logro del bien común; de lo que se entiende que toda la teoría del bien jurídico se vinculará al concepto finalista de la ciencia jurídica. Es, por tanto, que el Derecho Penal Fiscal tendrá como objeto la tutela del bien jurídico impuesto, y como fin el bien común.

El carácter de público dimana del propio Estado; y, se le considera derecho garantizador, ya que protege los bienes jurídicos con una sanción que, en el caso, es privativa de libertad. Según Rousseau (16) "las leyes criminales en el fondo, mas bien que una especie particular de leyes son la sanción de las otras".

ANTECEDENTES HISTORICOS.

Existen pocos datos sobre la actividad estatal de los pueblos de la antigüedad. Por eso limitaremos nuestro estudio sobre la cuestión fiscal, a las escasas huellas que la historia de los pueblos nos ha transmitido.

Sobre los primeros sistemas tributarios, Herodoto nos cuenta que Darfo, emperador persa, estableció uno, instaurando el principio de la imposición por cuota; Jenofonte y Aristóteles nos dicen en sus escritos acerca de los proyectos de reordenamiento y de perfeccionamiento de las finanzas públicas -

(16).- Rousseau, J.J., "El Contrato Social", L. 2, cap. II.

del Estado ateniense y para una equitativa aplicación de los tributos, que ya - en aquél tiempo se extendían desde los impuestos a la propiedad hasta los gravámenes al comercio.

Pero contemporáneamente con la aparición y la marcha de los - sistemas tributarios, como también con el acrecentamiento fiscal, surge el natural fenómeno humano de la oposición y de la resistencia a la obligación tributaria, fundado en una distinta apreciación de los intereses opuestos, engendrando la delincuencia fiscal. Tenemos noticia sobre los métodos empleados durante la evolución de la Hacienda Pública, para impedir o frenar la falta de cumplimiento de las obligaciones contributivas: obligaciones que -como es bien sabido- - durante mucho tiempo han representado un signo tangible de sometimiento y de servidumbre del individuo al poder del Estado. Además, como no se tenía ninguna idea de los derechos subjetivos de la persona- para hacerlos valer con respecto al Estado-, es fácil comprender que la única forma de resistencia pasiva- contra las arbitrariedades y los excesos de la imposición fué la evasión de los - impuestos.

Las limosnas, por ejemplo, constituían una severa obligación para el pueblo hebreo, y quienes las evadían se hacían acreedores de severas sanciones corporales. Por eso el que intentase sustraerse el pago de los tributos -- era azotado públicamente. Pero, en la antigüedad las obligaciones también -- comprendían prestaciones en especie o personales, y los tributos eran de diversos tipos.

Igualmente en el pueblo hebreo regía la obligación del pago de la décima parte de las rentas, como medida mínima impositiva, en tanto que -- los más generosos entregaban al fisco el quinto de sus rentas. Zoroastro, entre los varios preceptos que dictó al pueblo persa, incluyó uno que establecía que en ocasión de los banquetes los ricos debían cuidar que se enviase, en forma -- proporcional, alimentos y dinero a los pobres.

Sin embargo, es en el derecho romano, donde encontramos el primero y más alto ejemplo de la sistematización jurídica de las relaciones entre - el fisco y el contribuyente.

Tal vez sea obvio observar que la insuperable grandeza del derecho romano, se refleja principalmente en el campo de las relaciones privadas más bien que en el sector del derecho público y aquella parte especial de éste que hoy se define como derecho fiscal; empero, en cada caso el legislador supo

expresarse magistralmente respetando las costumbres, las necesidades de vida-- de la civitas romana (esto es, de la ciudad-Estado), y ocupándose de la aplica-- ción de los tributos, mediante instituciones y organizaciones tal vez no del to-- do superadas.

De aquí que tenga razón Di Renzo (17), señalando que el siste-- ma tributario romano ha sido uno de los índices más significativos de la grande-- za y de la decadencia de Roma. De las simples y rudimentarias normas emana-- das de los primeros reyes -fundadas sobre el concepto de la expoliación de los-- pueblos vencidos- a las sanas y geniales reformas introducidas por Servio Tulio; desde la sabia y democrática administración del gobierno de la República, tam-- bién con respecto a la actividad fiscal, hasta la grandeza y la austeridad de la política instaurada por Augusto, para decaer luego, lentamente, con la deca-- dencia misma de Roma, su sistema tributario, puede considerarse como uno de - los aspectos más reveladores de su civilización y grandeza.

Para ilustrar lo anterior, haremos una breve reseña de las dife-- rentes formas de imposición, para lo que empezaremos mencionando los dos prin-- cipales impuestos directos: el tributum capitis, establecido inicialmente en me-- dida igual para todos los ciudadanos sujetos a la obligación contributiva, y el-- tributum soli o capitatio terrena, impuesto a los poseedores de tierras, en ra-- zón del grado de productividad de los cultivos, de la extensión de la propie-- dad, etc.

De estas obligaciones fiscales se derivaron la declaración de las fuentes de recursos y de riquezas, el tributum ex censum, el tributum o stipen-- dio, el vectigal o canon, la declaración jurada de renta o ingresos; los tributos directos inmobiliarios: decima, scans et stringas, los lustralis collatio, la cen-- tesima rerum venalium, la quinta et vicesima venalium mancipiorum, la vicesi-- ma manumissiu, las liturgias, las tasas de guerra y la angaria; tampoco se des-- cuidaron los sistemas de portazgo y aduanero, realizados con modalidades de - imposición indirecta, mediante gabelas, aranceles de importación, de exporta-- ción y de tránsito, no solamente con finalidad fiscal, sino, también, con propó-- sitos de política económica proteccionista. Tales aranceles se aplicaban con - criterios enteramente modernos, existiendo derechos específicos y ad--valorem.

(17).- Di Renzo, F., "Il Sistema Tributario Romano", II, Napoli, 1950, -- p. 198.

También se consideraba como importante fuente de ingresos la - que establecía las ammende (enmiendas) y las multas -sanciones pecuniarias de carácter penal-, aplicables las primeras en las contravenciones y las segundas - en los delitos.

Además, cabe mencionar que el contencioso - administrativo -- tampoco fué desconocido para los romanos. Durante el período imperial, funcionarios especiales del Estado denominados rationales tuvieron a su cargo el de sempeño de severas funciones de control tributario y fiscal, resolviendo todos - los procesos concernientes a dicha materia..

LA REPRESION DE LAS VIOLACIONES FISCALES EN EL DERECHO ROMANO Y EN OTRAS EPOCAS.

El erario controlaba severamente los ingresos y las erogaciones - públicas, entendiendo por fisco, al menos hasta comienzos del siglo III de la - Era Cristiana, el tesoro personal del príncipe. En el erario, administrado for-- malmente por el Senado, ejercían magistrados superintendentes que tomaban el nombre genérico de procuratores Augusti. Estos, tenían bajo su dependencia a los procuratores patrimonii, a los procuratores monetae, a los procuratores vice simae hereditatum, a los procuratores operum publicorum, etc., en tanto que el - fisco era administrado por libertos de su confianza.

La inscripción del ciudadano romano en la tribu, servía no sola-- mente para el enrolamiento militar mediante la leva sino también para la distri-- bución de la carga fiscal y, por tanto, para las operaciones de determinación y recaudación de los tributos. Además, todos los ciudadanos eran inscritos en los registros anagráficos llamados censos, creados por disposición de Servio Tulio. - Aquellos que se sustrajesen a la inscripción en los censos y por consiguiente al-- cumplimiento de las cargas fiscales que de ellos derivaban, incurrián en gravísi-- mas sanciones que llegaron hasta la pena de muerte durante el período de la re-- pública, por la omisión o falsa declaración de los bienes poseídos, y a la capit-- tis deminutio maxima o magna en los tiempos de Justiniano. Esta tenía tres -- graduaciones: máxima, media y mínima.

Por la máxima, la persona cambiaba a tal punto su situación an-- te el derecho (caput de los romanos que comprendía el status libertatis, el civitatis y el familiae) que de sujeto de derecho se transformaba en objeto de dere-- cho. Más, con el andar del tiempo dicha institución jurídica atenuó sus efec--

tos y su aplicación se hizo menos frecuente, hasta que Justiniano con la No vela 118 borró sus últimas huellas.

Acerca de la severidad con que se reprimían los delitos fisca les en la antigüedad, se puede decir que aquella fue variando según los pe riodos históricos que se consideren. Así, si con los romanos, aparte de la - capitis deminutio comentada, el contrabando se castigaba con la confisca- ción de las mercancías sujetas al pago del portorium; en la Edad Media los que delinquieran contra el fisco, se hacían acreedores a severas penas corpo rales, como la amputación de una mano, el hierro candente, la prisión per petua, y en los casos más graves, la muerte.

Dentro de las formas que adoptaba la represión en los diferen tes lugares y en los diferentes tiempos que comentamos, se pueden establecer como comunes, las multas y las penas corporales, amén de la prisión.

Pero, debemos tener en cuenta, para una plena comprensión del problema, que una de las causas del fenómeno social que pone fin a la historia moderna y da nacimiento a la contemporánea, la Revolución France sa, fue precisamente el sistema de impuestos injusto y su forma de represión para quienes no cumplían con él. Los impuestos se dividían en dos grupos principales. En primer lugar estaban los impuestos directos, que incluían la taille, o impuesto sobre la propiedad real y personal; la capitation, o impues to por cabeza; y la vingtieme, o impuesto a los ingresos.

En segundo término se encontraban los impuestos indirectos, - que gravaban el precio de las mercancías y que pagaba el consumidor. Con sistían principalmente en las tarifas que gravaban los artículos importados o - los enviados de una provincia francesa a otra. Como una variación de este tipo de impuestos encontramos la gabelle - impuesto sobre la sal, que se - agregaba al costo de la producción, en tal forma, que el precio para el con sumidor era con frecuencia cincuenta o sesenta veces mayor que el verdade ro valor de la sal. El Estado tenía el monopolio sobre este producto y se - exigía a cada habitante que comprara anualmente por lo menos siete libras de sal. Sin embargo, fue la forma en que se aplicaban y determinaban los impuestos la que, en un principio, fomentaba el ánimo de evadirlos. El cle ro estaba exento del pago de los impuestos, en virtud de la disposición me dieval de que el Estado no podía someter a impuestos la propiedad de la Ig Te sia; y, los nobles, por influencia con el rey estaban igualmente exentos, lo que dejaba a los campesinos y burgueses con la carga principal.

Las sanciones iban desde la confiscación hasta la pena de muerte. En estas condiciones es fácil comprender el porqué de la idea revolucionaria.

A partir de este singular cambio social, se va abriendo camino la convicción acerca de los escasos resultados obtenidos con la exagerada severidad de las penas, y determina la oposición a los nuevos criterios de castigo que informan el derecho penal fiscal moderno.

Por último, en México, tenemos desde pena de muerte para la represión de la delincuencia fiscal antes de la conquista; penas excesivas en el tiempo de la colonia; y proyectos de reglamentación específica, a partir de la época independiente. Hasta hoy no se ha llegado a tener una legislación completa y adecuada.

La inestabilidad de las normas tributarias y su aún no lograda coordinación orgánica, puede relacionarse con las variables orientaciones de la opinión pública y también con las continuas modificaciones de los gravámenes y los regímenes de privilegios y, por ende, de injusticias que, con frecuencia han acompañado en la historia a los procedimientos de determinación y recaudación de los impuestos; procedimientos muchas veces odiosos e irrazonables.

FUENTES:

En la ciencia del derecho, hablar de fuentes significa hablar del origen de éste. Respecto del derecho penal fiscal, tenemos la fuente de producción y la fuente de conocimiento, atendiendo por aquella la voluntad que dicta las normas jurídicas; la otra, origina la manifestación objetiva del derecho en una sociedad.

La conjunción de ambas fuentes da por resultado la ley; única fuente del derecho penal fiscal.

RELACIONES DEL DERECHO PENAL FISCAL CON OTRAS NORMAS DEL DERECHO Y CON OTRAS CIENCIAS.

La referida disciplina mantiene relaciones estrechas con el derecho constitucional, el administrativo, el penal y el internacional; y con ramas del derecho privado como la civil, la mercantil y la notarial.

Del mismo modo tiene relaciones con la teoría del Estado; la economía; la sociología; la estadística; la criminología; etc.

CAPITULO II

PROBLEMA DE LA SUBSTANTIVIDAD DEL DERECHO PENAL FISCAL

Se dice de algo que es substantivo cuando tiene una existencia real y propia. Siendo necesario fijar un sistema para poder establecer—ontológicamente el concepto del derecho penal fiscal, consideramos pertinente examinar primeramente la doctrina del derecho penal y de acuerdo con ella estudiar la estructura que nos interesa.

Antolisei (1) considera con base en la colocación, en la naturaleza y en la esfera de aplicación de las normas, dentro del derecho penal (substantial), que se pueden establecer distinciones, respectivamente, tales—como derecho penal fundamental y derecho penal complementario; derecho penal común y derecho penal especial; y, derecho penal general y derecho penal local; clasificación que aplicada al concepto de derecho penal fiscal, nos permite señalar que es complementario, ya que se integra en una ley especial que contiene normas penales; fundamental, porque tiene en cuenta las disposiciones generales junto con las que le son exclusivas. En efecto el artículo II del Código Fiscal de la Federación, establece que el derecho común podrá aplicarse supletoriamente respecto a la legislación fiscal, cuando expresamente esté prevista su supletoriedad, o cuando no exista norma fiscal expresa y la aplicación supletoria no sea contraria a la naturaleza propia — del derecho tributario. Con esto el legislador mexicano no hace sino reconocer la autonomía de las leyes fiscales y sus particulares rasgos (Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, 19/XI/40, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Secretaría de Hacienda y C.P., México, 1949, p. 226).

Por último, es general ya que tiene validez en todo el territorio del Estado.

Creemos, por tanto, que tiene una existencia propia puesto — que se encuentra en leyes que definen delitos y establecen penas.

(1).— Antolisei, F., "El Derecho Penal", Criminalia, año XXIII, p: 368 ss.

A mayor abundamiento, se puede señalar que el derecho penal común solo acude en apoyo del cumplimiento de lo fiscal o tributario;— en una palabra, el aparato coactivo penal se enfila hacia la finalidad perseguida por todo el derecho tributario, el cual está preordenado a un solo fin: asegurar la percepción de los tributos devengados por la ley. Y el número y la naturaleza de los ilícitos fiscales y la entidad de las sanciones están en función de su finalidad. Por tanto, en todo el derecho tributario, y por esto igualmente en el derecho que nos ocupa, es inmanente la razón fiscal.

Dentro del cuadro jurídico la necesidad de la especialidad en este caso nace de un orden de exigencias prácticas y teóricas que representan, en fin de cuentas, una modalidad de los principios generales del derecho penal, considerando que el derecho penal fiscal es una rama singular del derecho penal. Obsérvese, por tanto, que no es el derecho penal simplemente, porque tanto formal cuanto substancialmente existen diferencias que nutren a la vez la particularidad de su existencia, y así lo ha reconocido el legislador dándole un rango especial por motivos de política criminal.

Según Giannini (2), la estructura externa del derecho tributario o fiscal, proporciona adecuada recepción a la ideología penal, por cuanto es posible elaborar un conjunto de disposiciones penales orientadas a la intimidación (prevención general) y sancionamiento de los comportamientos (prevención especial), con cuyo aparato preventivo-represivo se crea una sensibilidad jurídico-tributaria en la liquidación de los justos impuestos estatales.

Ahora bien: el telos de los propios preceptos tributarios demanda, imperativamente, la presencia del derecho penal fiscal, puesto que el buen uso del mismo tiende a reprimir, entre otros, los siguientes supuestos:

- a) Graves transgresiones del ordenamiento fiscal.
- b) Comportamiento de absoluto y radical desprecio a los deberes impuestos por aquel orden jurídico.
- c) Necesidad de doblegar la posición de abierta rebeldía del contribuyente, cuando choca con su fondo hedonístico o egoísta.

(2).- Giannini, A.D., "Instituciones de Derecho Tributaria", Editorial de-- Derecho Financiero, Madrid, 1957, P. 13.

d) La exigencia de manejar un instrumento de sanciones, para garantizar los intereses del fisco.

Juan del Rosal (3) considera que formalmente las llamadas -- normas represivas penales financieras o tributarias tienen su asiento, sin con-- travenir la pureza metódica del Derecho tributario o fiscal, por cuanto la -- propia estructura externa no ofrece dificultad alguna en punto a su tipifica-- ción. Agrega, el problema de la justicia del tributo entraña una cuestión-- sustancial, de largo alcance, llena de interés jurídico filosófico. Forma -- parte, en fin de cuentas, del repertorio de preguntas que el penalista in-- quiere del orden.

De acuerdo con este orden de cosas, es conveniente no olvi-- dar que las disposiciones penales se encuentran integradas sustancialmente, -- o, por mejor decir, el contenido de ellas son intereses de la más diversa ín-- dole, si bien de todas nacen deberes jurídicamente exigibles: algunos afec-- tan a condiciones esenciales de la coexistencia social, económicamente ob-- servada; otros, por el contrario, se contraen a problemas formales de la ad-- ministración, o bien representan escuetamente intereses penales de orden co-- mún, tales como, por ejemplo, las diversas manifestaciones de fraude, espe-- cialmente calificado y que dará pábulo para el montaje de un tipo de esta-- fa.

Por último, sostenemos la substantividad del derecho penal fis-- cal pues, desde el punto de vista de la teoría general del derecho, no sólo los delitos fiscales sino todos los delitos están centrados en torno a algún -- bien jurídico, al que el legislador aspira a tutelar.

La clásica escuela toscana de derecho penal (Carrara) ha con-- tribuido a poner en claro y sistematizar los distintos valores tutelados por las normas penales. Ahora bien, la ciencia jurídica es una disciplina ontológi-- camente valorativa, lo que significa que todo juez penal, al interpretar y -- aplicar el derecho, efectúa actos valorativos (de bienes jurídicos), aunque -- ignorase las construcciones de Carrara.

Luego entonces, no es dable suponer que la noción de delito fiscal --derecho penal fiscal-- está al margen de la de bien jurídico, pues --

(3).- "Ideas sobre la aplicación de los principios del Derecho Penal a la -- infracción tributaria", fasc. de la X Semana de Estudios de Derecho -- Financiero , Madrid, 1963, pp. 634 ss.

ello es una imposibilidad ontológica. En cuanto a esto, lo único que sí es lícito es desentrañar cuál es el bien jurídico que, en cada caso concreto, - el legislador entiende proteger cuando configura y sanciona delitos tributarios.

Dentro de este campo, obviamente, caben discusiones interpretativas y matices de indudable interés por el impacto que pueden ejercer en la tarea de los jueces.

SUS PRINCIPIOS NORMATIVOS.

El derecho penal fiscal está constituido por un conjunto de - disposiciones, que se encuentran contenidas en las leyes fiscales; en México, principalmente, en el Código Fiscal de la Federación, cada una de cuyas disposiciones es una "norma penal fiscal".

Entendiendo la norma como regla de conducta podemos decir que su carácter general es la imperatividad, ya que por establecerla el Estado es obligatoria. Es valorativa, pues califica como contrarios a los fines del Estado determinados comportamientos, mismos para los cuales establece - la correspondiente prohibición, pues la norma jurídica no podrá valorar sin ordenar y, consecuentemente, no podrá ordenar sin valorar. Solamente el - Estado puede dictarla, lo cual le da eficacia, en virtud de la subordinación de los individuos a su ordenamiento.

En cuanto a la norma penal fiscal propiamente dicha, se integra, en la misma forma que la norma penal, o sea: el precepto (preceptum legis), y la sanción (sanctio legis). El primero significa el mandato de observar una determinada conducta; el segundo consiste en la consecuencia jurídica que debe seguir a la infracción del precepto, en otras palabras, la pena. La prohibición se entiende implícita, ya que la ley no dice por ejemplo, "no defraudar", sino, como en los artículos 71 y 73 del Código Fiscal de la Federación: "Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños..," y, "Se sancionará con prisión....".

EL REGIMEN IMPOSITIVO COMO EXIGENCIA VITAL DEL ESTADO.

El impuesto es establecido por el Poder Público ejercitando - una prerrogativa inherente de la soberanía; de tal forma, que la obligación-

de cubrirlo no constituye una obligación contractual ni regida por las leyes-civiles, sino una carga establecida por decisión unilateral del Estado, sometida exclusivamente a las normas de derecho público.

Estamos en presencia de una necesidad política derivada del origen y evolución del Estado, que requiere de elementos que le proporcionan los mismos administrados.

Algunos autores atribuyen al impuesto una función político-social que tiende a que este influya en la distribución de la renta y patrimonio nacionales, y en su caso, además, en el empleo de la renta y patrimonio de los individuos, para los fines de la justicia distributiva. Ahora bien, el propósito que ha conducido a la percepción del impuesto es claro: satisfacer el gran número de las modernas necesidades colectivas, en las cuales en realidad es imposible determinar hasta que punto han sido ocasionados -- por cada ciudadano los gastos que aquellas necesidades requieren, por lo que se debe hacer uso de los medios comunes y generales. Y como ni las contribuciones voluntarias y prestaciones de servicios de los residentes en el Estado, ni los ingresos que éste percibe de sus fuentes de adquisición económico-privada y de las tasas bastan a las exigencias del Estado moderno, resulta que los medios que precisa para satisfacerlas solo pueden obtenerse por el procedimiento del gravamen autoritario mediante normas generales.

Empero, siempre ha sido muy discutida la cuestión del fundamento jurídico en que se basa la obligación de contribuir. Ya al finalizar la Edad Media se exterioriza la opinión de que los impuestos son cargas generales y necesarias tan esenciales al Estado como los nervios al cuerpo humano y que, por tanto, el fundamento y justificación del impuesto radica en la naturaleza del Estado y en la necesaria sumisión al mismo de los individuos. Al echar raíces en el siglo XVIII la teoría del Estado de derecho, -- según la cual el Estado nace por contrato que liga a los súbditos en atención a su utilidad económica, necesariamente tenía que elaborarse otra teoría sobre el fundamento del impuesto. Según esta teoría, el impuesto se -- considera como una contraprestación, como un precio, mediante el cual compra el particular los beneficios que le concede la asociación política. Entre el Estado y el pagador del impuesto domina la idea de que existe la -- misma relación que entre la prestación y la contraprestación; el fundamento del impuesto radica en los beneficios que otorga el Estado. Esta concepción que llega hasta nuestros días, y que en lo esencial implica una generaliza-

ción del principio de la tasa, se va sustituyendo poco a poco por la llamada concepción histórica u orgánica del Estado. Si el Estado, como enseña esta teoría, es la forma más elevada e imprescindible de la vida colectiva, entonces, el fundamento jurídico del impuesto radica en la necesidad absoluta del Estado y en la justificación de la existencia de éste y el sometimiento de sus miembros a su soberanía. Lo que el Estado con sus instituciones ofrece a cada uno al desarrollar y emplear sus energías y capacidades corresponde -según la idea del Estado- a todos en partes indivisibles, por lo que correlativamente todos tienen la obligación de participar en el sostenimiento del Estado sin que se puedan comprar sus prestaciones con la cuantía de las ventajas especiales que cada uno recibe del propio Estado. (4)

Por su parte, el Código Fiscal señala que los impuestos son: "las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos". De la anterior definición sacamos que el impuesto sirve para cubrir los gastos públicos erogados por el Estado. Tal concepto se erige como un común denominador, ya que la doctrina considera siempre -con iguales o con distintas palabras- la misma finalidad.

Así, Carlos T. von Eberberg (5) expresa que los impuestos son exacciones del Estado... con el fin de satisfacer las necesidades colectivas; para Giannini (6), el impuesto es una prestación pecuniaria exigible por un ente público, con el fin de conseguir un ingreso; Mehl (7) dice que sirve para cubrir las cargas públicas del Estado y de las otras colectividades territoriales o de la intervención del poder público; Gabino Fraga (8) considera que el impuesto aparte de constituir la forma normal, en que el Estado, se provee de los fondos necesarios, es la parte de la riqueza con que el particular contribuye para el sostenimiento de los gastos públicos; y, por último, Serra Rojas (9) señala que está destinado al sostenimiento del Estado.

(4).- C.T. von Eberberg, "Hacienda Pública", ed. Gili, Barcelona, 1929, p. 186

(5).- Ob. cit., p. 185.

(6).- Ob. cit., p. 53.

(7).- Ob. cit., p. 56.

(8).- "Derecho Administrativo", ed. Porrúa, México, 1948, pp. 420-1

(9).- "Derecho Administrativo", ed. Porrúa, México, 1965, p. 690.

NATURALEZA DEL SISTEMA IMPOSITIVO EN NUESTRO REGIMEN CONSTITUCIONAL.

Para comprender la naturaleza de nuestro actual sistema impositivo, consideramos pertinente hacer un bosquejo de las diferentes formas de imposición, que se han sucedido, desde antes de la Conquista, pasando por la Colonia y el México independiente, hasta llegar a la Constitución de 1917 y, por último, a nuestra época.

Los meshica, como casi todos los pueblos primitivos, establecían su sistema de ingresos en los tributos, los cuales se destinaban a cubrir los gastos del rey, las necesidades del culto y el mantenimiento de la clase guerrera.

Al vencido se le imponía un tributo que, cuando la autoridad se mantenía, era percibido colectivamente cada cuatro meses por año de 18 meses, sobre un tanto del producto de las tierras, de la manufactura y de la industria. No había en él proporcionalidad, porque los desheredados lo pagaban con su energía muscular y, en cambio, los guerreros, los nobles y los sacerdotes estaban exentos. Además del tributo se pagaba al Teocalli una renta con carácter de primicia u ofrenda a los dioses. Ya desde entonces se conocía la necesidad de una clasificación de la propiedad, como base de la estadística fiscal. La "matrícula del tributo" comprendía un cuadro general de la distribución de la propiedad.

Las noticias de los impuestos durante la dominación española, nos dicen que no se basaron en la capacidad económica del contribuyente, sino que se inspiraban en procurar el medio de tributación más apropiado para la explotación de la colonia. Los primeros ramos de ingresos de la Real Hacienda en la Nueva España, consistieron en el quinto real, el tributo, las dádivas, las recolecciones forzosas y el herraje de esclavos. Hacia 1520 se implantaron los aranceles y se introdujo el almojarifazgo (impuesto del 7.5% sobre mercaderías y mantenimientos). En los principios del virreinato, los ingresos aumentaron con las alcabalas, las prohibiciones, los monopolios, el derecho de pasaje, el quinto, la avería y el ensaye y amonedación. En 1785, los ingresos producían aproximadamente veinte millones, provenientes de ochenta recursos, de los cuales ninguno era general, sino que su creación tendía a satisfacer una necesidad determinada.

La recaudación era muy complicada, la tasa era sumamente--

variable y desigual la repartición, lo que hacía imposible todo orden fiscal, dificultando su manejo y favoreciendo el fraude y las trabas al comercio por el monopolio e impuestos similares, así como los privilegios y voracidad del Clero, que con el diezmo se aprovechaba de una gran parte de la riqueza individual y tenía acaparada la mayor parte de la propiedad raíz, sin pagar impuestos. Estos vicios producían un tenso malestar social, que vino a ser uno de los principales factores de la guerra de Independencia. Con ésta, -- disminuyeron notablemente los ingresos, debido al abandono de la minería, -- a la paralización del comercio, al agotamiento de la agricultura y a la tendencia revolucionaria destructora de lo pasado, al grado de que los ingresos por término medio no ascendían a dos y medio millones de pesos, excluyendo los obtenidos por concepto de empréstitos, sin los cuales no habría sido posible cubrir el déficit. Desde entonces se abre el período de bancarrota para la Hacienda Pública, y la desorientación en materia de impuestos, pues era imposible en medio de la anarquía política, seguir algún sistema distinto del de crear impuestos sin otro objeto que el de atender, por cuantos medios fuera posible, a las necesidades urgentes y vitales del Gobierno o de las -- facciones.

Con la introducción del régimen federal en 1824 y la Ley de 4 de agosto, se inició el sistema de distribución de los ingresos entre el -- Erario Federal y el de los Estados, dejando al primero los derechos de exportación e importación, y las contribuciones del tabaco, la pólvora, las salinas, el correo, la lotería, los bienes nacionales, las rentas de los territorios, etc. y percibiendo los Estados todas las demás rentas.

Las variaciones de los ingresos producidas por los cambios de Gobierno persistieron, ocasionando que la situación de los impuestos no mejorara, lo que se reflejaba en el desequilibrio de los presupuestos, los cuales no llegaron a ser revisados por el Congreso desde 1826 hasta mayo de 1870. Los ingresos fluctuaron entre cinco y diecisiete millones de pesos y los egresos entre seis y cuarenta, arrojando un deficiente aproximado al correr del tiempo de doscientos noventa y nueve millones de pesos.

Al ingresar al Ministerio de Hacienda en 1868 don Matías Romero, comprendió que uno de los principales defectos de sus antecesores, había sido el aumentar inmoderadamente los egresos sin tener la vista fija en los ingresos, por lo que procuró seguir un estricto programa de orden y economía. Igualmente consideró que las industrias del país necesitaban ser -- aliviadas de las excesivas cargas que soportaban; que el comercio se encon

traba entorpecido por los derechos de la alcabala y la facultad de los Estados de gravar las exportaciones y las importaciones, y que tenía necesidad el país de fundar su estabilidad económica en los impuestos interiores. Para cumplir con este programa estableció las rentas interiores y los impuestos — del timbre, el de herencias y la contribución directa de la propiedad, reduciendo al propio tiempo las tarifas de importación y la contribución federal. No obstante tal programa, que manifestaba una buena orientación fiscal, los ingresos se veían afectados, puesto que éstos, sobre todo los federales en — 1884, estaban gravados aproximadamente con un 90% para cubrir la Deuda Pública, y así el déficit llegó a veintitrés millones.

No se puede negar que en el largo período de paz, durante el gobierno del General Díaz se aniquiló la libertad política, hubo mala distribución y repartición de la riqueza, y en cambio de las exenciones de impuestos que se otorgaron, y del impuesto regresivo sobre la gran propiedad, — y del excesivo gravamen sobre las industrias y pequeños capitales, se obtuvieron progresos fiscales, como fueron: la abolición de las alcabalas, la reducción de la contribución federal, la sistematización de los procedimientos de recaudación y limitación de los egresos, por la supresión de las partidas globales del Presupuesto de Egresos, que eran la puerta de salida de una importante cantidad de ingresos. Todo lo cual, unido al notable aumento de la producción en el país, permitió el equilibrio y aún el superávit en los — presupuestos, que en 1910 se componían de ciento seis millones de ingresos — por noventa y cinco de egresos, con una reserva de sesenta y tres millones — y medio en mayo de 1911.

La dictadura política y los defectos de que adolecía nuestra organización social produjeron el movimiento de 1910, y con él nuevas tendencias tributarias, sin contar los períodos de anarquía que vinieron acompañados con un séquito numeroso de impuestos que no perseguían otro objeto — que tomar el dinero de donde lo hubiera. Pueden señalarse como las principales reformas de la etapa revolucionaria: el establecimiento de impuestos — proporcionales y aún progresivos, el aumento de la cuota del impuesto sobre sucesiones como consecuencia de la tendencia socialista, el aumento de las cuotas en los impuestos moralizadores, la introducción en algunos Estados — del impuesto progresivo sobre la tierra, la disminución de los impuestos indirectos que gravaban el consumo con el objeto de aliviar el gran peso que — soportaban las clases bajas, el desarrollo de los derechos de exportación e — importación y el aumento de la contribución federal, que llegó hasta el 60% de los ingresos locales para descender más tarde al 25%.

Hasta 1925, todas esas tendencias se hallaban en vías de realización, pero se resentían aún las consecuencias de la guerra intestina y el conflicto europeo. El país estaba sumamente agotado, soportaba un tributo de guerra considerable, pues el ejército consumía la tercera parte del presupuesto. En el corto plazo de quince años los ingresos aumentaron de 100 millones a 348. La Deuda Pública, sin contar con las deudas agrarias, de empleados, de bancos y de los adeudos a particulares por daños causados en la revolución que el Gobierno se empeñó en reconocer, ascendía hasta el 31 de diciembre de 1922 a ciento quince mil millones aproximadamente, de los cuales 651 eran ya exigibles, tanto por los empréstitos y obligaciones vencidas, como por los intereses corridos desde 1914, pues se suspendió el pago de la deuda. El convenio De la Huerta-Lamont, celebrado en agosto de 1922, fué una victoria financiera del ministro de Hacienda que salvó a la República de la bancarrota inminente; le evitó contratar un empréstito, que de haberse obtenido hubiera sido muy gravoso; ahorró al país 695 millones, según los economistas, y permitió que el crédito nacional se pudiese reconquistar paulatinamente.

Ahora bien, conforme iba evolucionando el criterio sobre los impuestos en Mexico, igualmente se consolidaban las doctrinas fiscales que cristalizaron en la Constitución de 1917 en los siguientes artículos: 16, párrafo último; 21; 22; 28; 31 fracción IV; 65 fracciones I y II; 72 inciso h); 73 fracción VI, párrafo primero, VII, IX, X, XI y XXX; 74, fracción IV; 75; 115 fracción II; 117 fracciones IV, V, VI y VII; 118 fracción I; 126; 130 y 131.

En términos generales la Constitución dispone que son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que se resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En cuanto a las obligaciones de que habla el artículo 31, son de carácter político, pues afectan la independencia, prosperidad y conservación del país, y no nacen de convenios, o contratos, sino de las relaciones del individuo con el Estado. Entre ellas figura la obligación de contribuir a los gastos públicos, la que no es una carga exclusiva de los nacionales, puesto que afectando la existencia del Estado, pertenece al orden público absoluto, el cual no distingue nacionalidades. Por otra parte el impuesto no atiende a personas individualmente determinadas, sino a utilidades económicas, por lo que sería injusta la excepción a favor de los extran-

jeros, puesto que ellos, al igual que los nacionales, disfrutan de las ventajas de una buena administración de justicia, de la tranquilidad y prosperidad del país, etc.

En este sentido nuestra Constitución Política amerita reformarse, porque en su artículo 33, al no imponer a los extranjeros la obligación de pagar impuestos, se aparta de la filosofía y de la tradición constitucional, que en el texto correspondiente siempre había señalado la obligación a los extranjeros de contribuir a los gastos públicos.

LA JUSTICIA DISTRIBUTIVA EXIGE QUE SE CONTRIBUYA -- UNICAMENTE PARA LOS GASTOS PUBLICOS, ES DECIR, PARA AQUELLOS QUE ORIGINAN LA ATENCION DE LOS SERVICIOS SOCIALES. EN ESTE SENTIDO EL IMPUESTO SE HACE MENOS PESADO, PORQUE SI BIEN ES CIERTO QUE TODO IMPUESTO CAUSA UN SACRIFICIO POR LA DISMINUCION DEL PATRIMONIO, SIN EMBARGO, CONVENCIDO EL CONTRIBUYENTE DE LA UTILIDAD INMEDIATA QUE ESE SACRIFICIO LE REPORTA, NO TRATARIA DE ELUDIRLO, PRINCIPALMENTE CUANDO ES MODERADO Y NO SE CAMBIA EL DESTINO DE SU INVERSION.

En nuestro régimen democrático los impuestos emanan de la ley; no puede ninguna autoridad, por un simple acuerdo económico, crear impuestos. En estricto derecho constitucional, el Poder Legislativo, ya federal, ya local, es el único facultado para decretarlos; mas en la práctica, debido principalmente el vicio anticonstitucional de las facultades extraordinarias, a la abundancia de política en las Cámaras y al corto tiempo de que disponen en su único período de sesiones, es el Poder Ejecutivo el que crea o aumenta los impuestos.

El Poder Legislativo tiene amplias facultades para aceptar toda clase de doctrinas económicas, y estimar de la proporcionalidad y equidad de los impuestos, sin más límites que los fijados expresamente en la Constitución. Como dijimos anteriormente, la proporcionalidad del impuesto no se funda en la universalidad de su pago, sino de su relación comparativa con los capitales que afecta, y la equidad no consiste en gravar todos los valores, sino en que todos los bienes, actos o personas de la misma naturaleza contribuyan igualmente.

El Poder Ejecutivo está encargado de hacer cumplir las leyes y de proveer, en la esfera administrativa, a su exacta observancia; de mane

ra que al cobrar los impuestos y expedir los reglamentos y circulares relativas, funciona como poder y ejercita actos representativos de soberanía. El apremio administrativo es indispensable, porque sin él nadie pagaría los impuestos, el Estado no sería viable y perdería su independencia. La Constitución de 1917, si bien ha otorgado al poder administrativo la facultad de recaudar las contribuciones, no lo ha proveído de los medios necesarios para obligar a los causantes a su cumplimiento en los casos en que éstos se oponen.

Uno de los fenómenos del impuesto que se puede observar en nuestra Constitución, es el de la doble o triple imposición, debido a la concurrencia de diversos fiscos, pues establece la obligación de contribuir para los gastos de la Federación, de los Estados y de los municipios, y salvo las limitaciones constitucionales fijadas a los Estados, éstos tienen amplias facultades para decretar los impuestos que creyeren convenientes, según el principio por el cual los Estados pueden legislar en todo aquello que no esté reservado expresamente a los poderes federales. En consecuencia, la concurrencia en lo general de los fiscos está reconocida por preceptos legales.

Las dificultades que se suscitan se pueden considerar desde los siguientes puntos de vista:

- a).- El de los poderes facultados para decretar los impuestos.
- b).- El de los bienes, actos o personas imponibles, y
- c).- El de los medios de recaudación.

En nuestro país, aunque siempre se ha reconocido la obligación de contribuir para los gastos de las diversas entidades políticas, no siempre han tenido éstas facultades para fijar las contribuciones. En la Constitución de 1812 competía a las Cortes señalar y distribuir las contribuciones; las Leyes Constitucionales de 1836, de 1843 y el Estatuto Orgánico-Provisional de 1856, permitían a las asambleas departamentales formar los presupuestos de ingresos del Estado y municipales, con la obligación de enviarlos para su revisión y aprobación al Congreso General; la Constitución de 1824, la de 1857 y la vigente han desarrollado la tendencia de facultar a los Estados para señalar impuestos, con la salvedad de dejar al Gobierno Federal la dirección fiscal en el comercio internacional, y la de prohibir a los Estados establecer restricciones onerosas al comercio interior, así como--

la imposición de derechos de tonelaje, de puertos, de exportación o importación y la libertad de tránsito, circulación y producción de las mercancías para no ser gravadas en razón de su origen y nacionalidad.

Fuera de estas bases y de las leyes especiales que reservan a la Federación el derecho de decretar impuestos sobre determinadas materias, los Estados pueden libremente establecer sus contribuciones y las de los municipios, lo que hace que en ocasiones un mismo acto o valor tenga que soportar la carga impuesta por los tres fiscos. Ahora bien, una sana orientación en materia de impuestos requiere la unidad de sistemas y de procedimientos de recaudación, lo que es imposible de cumplirse por la concurrencia de los fiscos, pues si en materia de comercio internacional tiene el Gobierno Federal la prerrogativa direccional, ésta se ve menoscabada o contrarrestada por la política seguida por los Estados. Supongamos que se trata de proteger determinada industria por medio del recargo de derechos de importación a los productos de las industrias similares del extranjero, los resultados que pudieran obtenerse serían nugatorios si un Estado, en donde ha nacido la industria que se trata de desarrollar, la grava con un impuesto excesivo, y así como se observa en este ejemplo concreto, sucede a menudo en casos análogos. Además, es consecuencia de todo progreso, que la vida humana va siendo cada vez más compleja y coherente y que los fenómenos que antes afectaban a una sola comunidad hoy hacen sentir sus consecuencias a grandes distancias. De aquí que los impuestos locales influyan en la producción y circulación general del país, lo que hace necesaria la armonía en los sistemas de imposición.

Desde otro punto de vista, la falta de uniformidad en la proporción con que los diversos Estados gravan un mismo bien, establece una desigualdad injusta, pues una propiedad o industria del mismo valor o capital, se ve afectada por diversa imposición, según el Estado donde se encuentra, lo cual es un obstáculo para la concurrencia de los productos, industrias o capitales semejantes. Aún más, las mercancías, en lugar de buscar los mercados más prósperos por la importancia de la población, irían a aquellos donde sea menos gravados y puedan venderse a un precio costeable.

Por último, en cuanto a los medios de recaudación, la tripartita distribución de los ingresos, impide la economía en los impuestos lo que contraría LAS CONDICIONES DE COMODIDAD Y ECONOMÍA QUE DEBEN BUSCARSE EN LA RECAUDACION DE LOS MISMOS.

Para resolver las dificultades de los sistemas expresados, con

viene tener en cuenta las siguientes observaciones: 1a.- No es posible prescindir de la distribución de los ingresos entre los ayuntamientos, los Estados y la Federación, porque dicho sistema está ligado íntimamente con nuestro sistema político. Las soluciones propuestas, de que la Federación o los Estados percibieran todos los ingresos, para después distribuirlos, cambiaría por completo nuestro sistema federal, pues además de los continuos conflictos que originaría, la subordinación económica acabaría con la soberanía de los Estados o con la autoridad de la Federación. 2o.- Una separación entre los diversos fiscos, en cuanto a la naturaleza de la materia imponible, tropezaría con la dificultad de enumerar "a priori" los objetos gravables, dejando fuera de la previsión las nuevas formas de propiedad o de la industria que pudieran aparecer, y excluyendo actos que el progreso de la sociedad va haciendo susceptibles de ser gravados.

No queda, en consecuencia, otro procedimiento que el de fijar bases generales que sirvan para determinar "a posteriori" la autoridad que tenga facultad para legislar sobre el impuesto.

Bien sabido es que el fenómeno fiscal de la imposición está ligado con todos los factores que motivan el proceso económico, y que para fijar su proporcionalidad, su equidad y demás condiciones, no hay que perder de vista que puede influir en la mayor o menor producción de la riqueza, en la circulación de las mercancías, en la repartición del trabajo o del capital y en el consumo de todo satisfactor; más aún, puede afectar a la tranquilidad o independencia del país. De aquí que en todas estas manifestaciones se ponga en juego el interés del Estado y que éste necesite intervenir en las formas o sistemas de impuestos que se adopten. Más la importancia, relación y consecuencias del impuesto no siempre son de la misma extensión, por lo cual en algunos se requerirá la ingerencia del Poder federal, en otros de la autoridad estatal y en otros bastará la intervención del Ayuntamiento.

En consecuencia, las bases que se establezcan deben estar en relación con el interés de la autoridad respectiva, es decir, ésta podrá decretar impuestos, cuando los efectos que éstos causen en la materia imponible, no pasen, en cuanto fuere posible, de los límites de sus facultades legislativas o autónomas. Sentado este criterio de división de intereses que pueden ser: regionales o federales; de orden internacional o nacional; o en especial intereses de los municipios, tendremos el programa más adecuado para evitar la concurrencia de los fiscos, y para hacer viables las reformas-

conducentes a la clasificación de rentas, sin alterar en su fondo nuestra organización federativa.

Cabe hacer mención, que en la práctica se ha recurrido a la celebración de tres Convenciones Nacionales Fiscales - en 1925, 1932 y -- 1947- para establecer la delimitación de gravámenes atribuibles exclusivamente o en participación a cada entidad política, siendo, su más significativo -- resultado, la creación de la Comisión Nacional de Arbitrios por la ley de-- Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados de 28 de diciembre de 1953. Aparte de esto, hasta el presente no se ha logrado avanzar en forma apreciable.

CAPITULO III

EL DELITO FISCAL

El delito fiscal tiene vida propia en razón del concepto impuesto, pues, si por delito entendemos la violación de una ley por un sujeto, en materia fiscal, será realizado por un sujeto que normalmente tenga la calidad de contribuyente. Por tanto, antes de abordar directamente el tema, haremos un paréntesis para establecer la relación del impuesto con el delito fiscal.

Bielsa (1) expresa que "la obligación de pagar el impuesto emana del poder financiero del Estado, es decir, de una especial manifestación del poder público, lo que coloca a la obligación aludida en el campo del derecho público, más aún si se tiene presente, que el objeto del impuesto es la realización de los servicios públicos, y que, por tanto, el carácter esencial de aquél es la obligatoriedad o exigibilidad"; exigibilidad, que Franz von Myrbach Rheinfeld (2) considera determinada por la llegada del momento del pago, es decir, el momento hasta el cual, el pago puede y debe hacerse, si el deudor no quiere encontrarse en mora.

Esta exigibilidad va siempre acompañada de la coacción, que consiste -dice Mayer- (3) en "el constreñimiento por la autoridad de la libertad y la propiedad de las personas para realizar un Estado conforme a los intereses públicos".

Luego entonces, la exigibilidad no admite subordinación alguna, pues, aún en el supuesto de que el contribuyente estime que el impues-

-
- (1) Bielsa, "Estudios de Derecho Público". II. Derecho Fiscal, ed. Depalma, Bs. Aires, 1951, pp. 54-56.
 - (2) "Précis de Droit Financier", ed. Giard et Briere, Paris, 1910, p. 212.
 - (3) Mayer, Otto, "Derecho Administrativo Alemán", ed. Depalma, Bs. Aires, 1950, t. II, p. 300.

to es injusto o ilegal, no obsta para que no lo satisfaga, pudiendo luego promover las acciones que competan a su derecho, solicitando su devolución.

De lo expuesto resulta que en el incumplimiento del pago de los impuestos, el Estado podrá ejercer la coacción de la que legalmente se encuentre facultado para exigir el debido cumplimiento o reprimir el incumplimiento.

Pero, cuando el incumplimiento sea ilícito señalará la antijuricidad de la conducta del sujeto, lo que informará la comisión de un delito fiscal; que, por encontrarse acuñado en una figura de carácter penal, en las leyes fiscales, a la que corresponde una pena de las previstas en esos ordenamientos, constituye un injusto penal particular, por las razones ya señaladas, en relación con el carácter de la especialidad del derecho penal fiscal.

NATURALEZA DEL DELITO FISCAL.

De acuerdo con dichas orientaciones legislativas y la finalidad de la norma, ha surgido, a partir del siglo XIX, una nueva materia de estudio para la doctrina. Conforme se desarrollaba la actividad financiera del Estado y el número de violaciones fiscales crecía y se hacían más importantes, empezó a conformarse la opinión de si éstas constituyeran delitos comunes o, si debían formar una categoría especial merecedora de un tratamiento represivo particular; en suma, si correspondían al derecho penal común o si debían pertenecer a un derecho penal especial.

1) ESCUELA PENALISTA.

Michel (4) comenta que Schwaiger y Meyer, primero, y otros autores después (Wagner, Vocke, Von Bar, etc.) criticaron el régimen alemán de fines del siglo pasado y sostuvieron que la represión de las infracciones fiscales correspondía al derecho penal ordinario, siendo sus principales argumentos los siguientes: a) el legislador fiscal y el legislador penal

(4) Les infractions fiscales et leur répression dans la doctrine et la législation suisses, F. Rouge & Cie, Lausanne, 1953, p. 22).

tienen en mira el mismo objetivo, que es restringir la libertad de acción - del individuo en aras del bien público y proteger intereses superiores de índole moral; b) la facultad de recaudar los impuestos constituye un derecho pecuniario del Estado y los ingresos por tal concepto corresponden a la fortuna de la comunidad, de modo que las infracciones a las normas fiscales - constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio, de naturaleza análoga a los del derecho común; c) más que perturbar el funcionamiento del organismo estatal, el infractor fiscal, trata de eludir una disminución de su riqueza personal (capital o renta), de modo que lo impulsan los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias.

II) ESCUELA ADMINISTRATIVISTA.

En contra de lo anterior, nació en Alemania una corriente - en favor del derecho penal administrativo y que en fecha relativamente reciente ha derivado en el llamado derecho penal económico. En su primera etapa, Spiegel y Binding consideraron que los fraudes fiscales constituyan - ataques a los derechos pecuniarios del Estado, de características tan especiales que exijan un tratamiento punitivo distinto del resultante de la ley común; pero fue James Goldschmidt quien le dió sustentación teórica más - firme, de tal modo que se le reconoce como el creador de la doctrina.

Su interpretación radica en el contraste entre voliciones libres y buen obrar social, que lleva su pareja en la diferencia entre orden jurídico y administración, de lo cual dedujo dos tipos de ilicitud: aquello contrario al orden jurídico y la violación a las normas protectoras del bien común o estatal. En este caso habría desobediencia a las órdenes de la - administración, consistiendo el elemento material del delito en el quebrantamiento de un fin administrativo, y no en una subversión del orden jurídico o - un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales; además, en tanto que - el derecho penal tiende a reprimir infracciones consideradas violatorias de deberes morales, el derecho penal administrativo solo procura eliminar las trabas a - la realización del bien público, siendo la pena una reacción de la administración contra el particular que no colabora adecuadamente en sus propósitos, de modo que aquella, la pena, nace del poder punitivo autónomo de la administración. (5)

(5) Michel, ob. cit., pp. 24 y 25.

III) ESCUELA AUTONOMISTA.

Es Carano-Donvito (6) quien en los inicios del siglo intenta hacer una teoría general de la materia, exponiendo como principio en qué aspectos se ajusta a los postulados generales del derecho penal común y en cuales se separa de ellos, siendo preciso señalar que la expresión derecho financiero es utilizada (como lo hace Myrbach-Rheinfeld) como sinónimo - de derecho tributario o derecho fiscal, pues se limita al ilícito tributario, sin relación alguna con otras manifestaciones de la actividad financiera es total.

En realidad, en su obra este autor no postula claramente la autonomía científica de la disciplina, pero lo deja entrever para el futuro, cuando la legislación fiscal constituya un conjunto armónico y adecuado a principios de justicia y equidad. "Para que realmente pueda desarrollarse la ciencia de un derecho penal financiero, es menester, ante todo, la disposición de la conciencia popular hacia una gran severidad en la apreciación de las violaciones fiscales" (7). En esta materia, agrega, como en toda otra de índole penal, el fundamento de la justicia punitiva consiste en "la tutela de la sociedad, el triunfo del derecho sobre las individualidades rebeldes a éste, y el aseguramiento del bienestar social" (8). Concibe la infracción fiscal como concepto unitario, comprensivo de todo acto que haga imposible la aplicación del tributo (delito fiscal) o violatorio de disposiciones legales de control (contravención fiscal) (9).

Dematteis (10) lo separa totalmente del derecho penal común, del financiero y del administrativo, concibiéndolo -repetimos- como "aquella rama del derecho público que estudia los delitos de carácter tributario, esto es, las infracciones a preceptos especiales que obligan a quienes residen en el Reino, a contribuir, con ciertas prestaciones financieras, directas o indirectas, a las necesidades de la colectividad". Luego, se concluye, que el derecho penal común tutela derechos individuales o intereses socia

(6) Ob. cit., l. p. 34.

(7) Ob. cit., l. p. 30.

(8) Ob. cit., l. p. 30.

(9) Ob. cit., l. p.p. 44, 75 y 76.

(10) Ob. cit., p. 21.

les, mientras que el penal fiscal protege y defiende un interés público y social.

IV) ESCUELA DUALISTA.

Diferentemente de las doctrinas precedentes, que conciben unitariamente el ilícito fiscal, algunos autores de derecho tributario, principalmente italianos, lo fraccionan en categorías jurídicas distintas según la naturaleza de las infracciones. Esta concepción se inspira en los principios generales de la legislación represiva, especialmente en la ley italiana número 4 del 7 de enero de 1929, y distingue las sanciones en penales y civiles, aún cuando estas últimas podrían clasificarse, con mayor propiedad, como sanciones administrativas. Las primeras corresponden a los delitos tributarios, esto es, aquellos consistentes en sustraerse dolosamente o no al cumplimiento de la obligación de pago y que están reprimidos con sanciones del Código Penal (delitos: reclusión y multa; contravenciones: arresto y ammenda), debiendo entenderse por ésta, la administrativa; las sanciones administrativas o civiles se refieren, en cambio, a infracciones a disposiciones de la autoridad destinadas a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales, consistiendo en penas pecuniarias, y otras de índole accesoria, como el comiso y la clausura de establecimientos.

Este dualismo en la calificación de las infracciones, importa una transacción entre la orientación penalista y la tendencia administrativa, pues se considera que mientras el delito ataca el orden jurídico, del cual es manifestación importante la actividad de imposición, el ilícito administrativo afecta a la administración pública en el ejercicio de su actividad financiera (11); fundamentos que, según vimos corresponden en el primer caso, a los sustentados por quienes atribuyen carácter penal ordinario o especial a las infracciones fiscales y, en el segundo, a los que les asignan naturaleza administrativa.

Por su parte, con una premisa diferente, pero con resultado dualista, Dino Jarach (12) expone su doctrina reconociendo la dificultad pa

(11) Spinelli, "Norme generali per la repressione delle violazioni delle legge finanziarie", Giuffrè, Milano, 1947, p. 39.

(12) Dino Jarach, "Las multas fiscales y la teoría del derecho penal administrativo", "Rev. Jurídica de Córdoba.", enero-marzo 1947, pp. 146 a 151.

V) DOCTRINA MEXICANA.

La doctora Margarita Lomelí (14) dice que por "autonomía" de una rama del derecho entiende la evolución natural de la ciencia jurídica, que ha consistido en una constante especialización y diferenciación de las normas que rigen los fenómenos sociales, a medida que éstos se hacen cada vez más complejos y variados, requiriendo una reglamentación particular.

Considera que si la autonomía científica es la culminación del proceso de individualización de una nueva rama del derecho, existe sólo si ésta ha creado un sistema completo de principios propios, que se aplican a determinado sector de la realidad jurídica que constituye el objeto particular de la misma disciplina, sin que, por tanto, ésta tenga necesidad de recurrir por regla general a los principios de la rama del derecho de que se separa. En su concepto, tienen razón los opositores de la teoría autonomista y, agrega: "Suscribimos con toda convicción la tesis que sostiene que tanto el Derecho Penal Administrativo, como el Derecho Penal Tributario o Fiscal, por su naturaleza esencialmente represiva o punitiva, forman parte del Derecho Penal común, constituyendo regulaciones especiales de éste último cuerpo jurídico y estando regidos por sus principios generales, con ciertas modificaciones o adaptaciones, las cuales no son, sin embargo, suficientes para modificar su naturaleza y justificar el que se considere a dichos ordenamientos como dotados de autonomía científica en relación con el Derecho Penal o bien como perteneciendo exclusivamente al Derecho Administrativo". Llega a la conclusión de que, el Derecho Penal Administrativo y su rama el Derecho Penal Tributario, no tienen una materia o campo de aplicación propios, ya que no hay diferencia entre los delitos y las contravenciones. Sus principios tampoco les son propios, pues en lo no previsto en las leyes respectivas resulta aplicable al Derecho Penal general. Por lo tanto sólo constituyen derechos penales especiales. (15)

Para el profesor Luis Fernández Doblado (16) el Derecho Penal Administrativo es el conjunto de normas que vinculan a la infracción de un --

(14) Lomelí C. Margarita, "El poder sancionador de la administración pública en materia fiscal", Cfa. Ed. Continental, México, 1961, p. 159.

(15) Ob. cit., pp. 161 y ss., esp. 196 y 207.

(16) Luis Fernández Doblado., "La Ley sobre Atribuciones al Ejecutivo Federal en Materia Económica, en su aspecto represivo". Criminalfa., México, Año XXV, 1959, p. 260).

deber concreto de los particulares frente a la administración, una pena determinada y que, desde el punto de vista subjetivo son el conjunto de preceptos que facultan a la administración pública para sancionar faltas o contravenciones -- con independencia del órgano judicial, ya que el artículo 21 constitucional de ja a la autoridad judicial, la represión de los delitos.

El mismo señala, usando la connotación Derecho Penal económico, que éste no es sino un sector del Derecho Penal denominado administrativo. Además lo refiere únicamente a sancionar contravenciones o infracciones administrativas. (17)

Otro autor, Efraín Urzúa Macías (18) considera que la tradicional división entre ilícito civil e ilícito penal debe admitir otra categoría: lo ilícito administrativo. Sobre el Derecho Penal Administrativo dice que es el conjunto de normas que conceden competencia a los órganos administrativos para sancionar faltas o infracciones, con independencia de los órganos judiciales. Manifiesta que su naturaleza es penal, pues su objeto es castigar los actos ejecutados contra el tenor de las leyes o reglamentos administrativos (técnicamente faltas o infracciones) mirando más bien al hecho que al infractor. Por lo que toca a los delitos, expresa que cuando la legislación administrativa da nacimiento a figuras delictivas, tipificadas y sancionadas con penas graves y para cuyo conocimiento son competentes los tribunales judiciales, nos encontramos ante los "delitos administrativos"; siendo, en este caso, la ley administrativa, fuente del Derecho Penal Judicial y aplicables las reglas y principios generales de éste y no del administrativo.

VI) NUESTRA OPINION.

Todos los pareceres expuestos, sirven de ejemplo de las diversas interpretaciones que ha tenido o que tiene la naturaleza jurídica del ilícito fiscal y su correspondiente sanción. El carácter especial que se le atribuye predomina en esas ideas, lo que le otorga particularidad dentro del campo de lo punitivo.

La sanción al ilícito fiscal tiene, esencialmente, un carácter represivo, establecido para sancionar y prevenir transgresiones, más no para reparar daño alguno, de tal forma que en su propia esencia son de naturaleza penal, entendida ésta en sentido genérico y no en relación con la ilicitud.

(17) Ob. cit., p. 262.

(18) "El Derecho Penal Administrativo", Criminalia, México, 1951, año - XVII, pp. 5 y ss.

tud contemplada por el Código Penal. El delito fiscal no es una desobediencia a las órdenes de la administración y su elemento formal tampoco es el quebrantamiento de un fin administrativo. Como en el derecho penal la ilicitud radica en una subversión del orden jurídico o de los bienes jurídicos; además, se debe tener en cuenta que el derecho fiscal no pertenece al derecho administrativo y, por tanto, no podremos hablar de infracciones administrativas, sino de infracciones a las normas que reconocen su fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del Estado.

Ahora bien, la infracción a las normas fiscales consiste en quebrantar un verdadero deber social como lo es el hecho de sustraerse al pago de los impuestos, tan esenciales para el mantenimiento del Estado, y alterar el orden jurídico de la colectividad; lo que se traduce, finalmente en un actuar contra el bien común. Esta razón explica que la pena sea establecida por el propio poder del Estado.

El carácter específico que tienen el ilícito y la sanción fiscales, ha determinado la separación de esta materia del Código Penal. La Federación legisla sobre lo penal fiscal de su competencia, en su aspecto sustancial y, aplica las normas respectivas formalmente.

Nuestro Código Fiscal trata específicamente -haciendo patente la separación con el derecho represivo penal ordinario- la materia, legislando en el capítulo III del Título Segundo sobre las "infracciones" y sus "sanciones (artículos 35 a 42); y en el capítulo IV del mismo Título se refiere ya, en particular, a los "delitos" fiscales.

CONCEPTO DEL DELITO FISCAL.

La naturaleza y el concepto del delito fiscal, hay que precisarlos para evitar, en la práctica, la disparidad en la aplicación de la norma fiscal y, asimismo, contener los conflictos doctrinales y jurisprudenciales en una materia donde la certeza del derecho, indudablemente, también contribuye a la función preventiva de la sanción y como enmienda con respecto al delincuente.

De acuerdo con la naturaleza que se le atribuye, existen tendencias que estiman al delito fiscal o "ilícito tributario siempre como un ilícito penal, cualquiera que sea la naturaleza de la sanción, siempre que -

esa sanción sea una pena". (19).

Citado por Jarach (20), James Goldschmidt en su obra "Verwaltungsstrafrecht", señala que el ilícito tributario es un ilícito penal administrativo o, en otras palabras, posee el mismo rasgo esencial, la misma diferencia ontológica respecto del ilícito penal criminal.

Spinelli (21) considera que en el delito fiscal se viola la relación jurídico-tributaria, refiriéndola al fenómeno tributario, que es vinculo sustancial, como se infiere de su definición: "Delito fiscal es la violación de la relación tributaria para la cual estuviera establecida una pena de las previstas por el Código penal; verdad es que la relación jurídica, precisamente por ser tal, es una relación que tiene su fundamento de legitimidad en la ley o, mejor dicho, es una relación que recibe de la ley el carácter coactivo u obligatorio con respecto al Estado y a la universalidad de los ciudadanos, pero al respecto la ley tiene función reglamentaria y no creadora de la relación misma. Pero la violación que interesa en el perfil del derecho financiero no es solamente la violación fomal o meramente legal, sino también la violación de la relación en su aspecto sustancial, y esto en el aspecto del daño que ello acarrea".

Otro autor, Giuliani Fonrouge (22), expresa: "Consideramos infracción a toda violación a leyes y reglamentos fiscales, pudiendo consistir la infracción en un delito o en una contravención, pero sin que esos términos tengan ninguna vinculación con sus similares del derecho penal. Infracción, pues, es el género; delito y contravención las especies. Significamos de tal modo, el carácter específico de lo relacionado con violaciones a las normas tributarias, con independencia del derecho penal ordinario, y las diferencias de orden sustancial que separan según su gravedad y trascendencia económico-social, a unas infracciones de otras."

(19) Jarach, Dino, "El ilícito tributario", Rev. del Tribunal Fiscal de la Federación, 3r. Número Extraordinario, México, 1967, p. 111.

(20) Ob. cit., p. 111.

(21) Spinelli, "La repressione delle violazioni delle leggi finanziarie nella scienza en el diritto", ed. Giuffré, Milano, 1954, p. 30.

(22) Ob. cit., II, p. 589.

Refiriéndose a evasión tributaria, Giorgetti (23) determina: - "Cualquier hecho, comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud de la cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria."

Por último, tenemos algunas definiciones legislativas del delito fiscal. La ley 4 del 7 de enero de 1929 de la República Italiana, que contiene las normas generales para reprimir las infracciones a las leyes fiscales, dice: "Constituye delito o contravención la violación de una norma contenida en las leyes financieras, para la cual se establece una pena prevista por el Código Penal para los delitos o contravenciones, respectivamente."

El Código Fiscal alemán por su parte señala que los delitos tributarios son las violaciones punibles de los deberes que las leyes financieras establecen en interés de la imposición.

De las anteriores definiciones tenemos que el común denominador que caracteriza el delito fiscal, es el acompañamiento de una pena a la acción comisiva u omisiva del contribuyente, capaz de producir consecuencias lesivas en el campo del derecho fiscal.

Este concepto institucional en la materia que estudiamos, responde a un criterio valorativo relacionado con la naturaleza, el monto y las circunstancias de la transgresión debida al comportamiento negativo del contribuyente frente al precepto fiscal; así como a las orientaciones legislativas prevalecientes en determinado momento, conforme a las finalidades perseguidas por la norma respectiva.

Con lo anterior hemos tratado de establecer el concepto y la naturaleza del delito fiscal, por lo que creemos, en razón de la especialidad de su naturaleza, que el concepto se podrá fijar así: "Delito fiscal es toda conducta antijurídica que tiene por objeto eludir la obligación fiscal, lesionando el patrimonio del fisco y, con ello, alterando el bien común; por lo que, tomando en cuenta la importancia de la transgresión, las leyes fiscales han establecido una sanción privativa de la libertad, la

(23) Giorgetti, Armando, "La evasión tributaria", ed. Depalma, Bs. Aires, 1967, p. 107.

que se aplicará por la autoridad jurisdiccional, independientemente de las sanciones administrativas que correspondan al infractor".

PRESUPUESTOS DEL DELITO FISCAL.

SUJETO ACTIVO.

En esta materia encontramos la figura del sujeto activo del delito fiscal identificada con la del sujeto pasivo del impuesto. Mientras que éste es a quien incumbe el deber jurídico de cumplir con la obligación tributaria, aquél será el que con su comportamiento lesiona el preceptum juris, o sea que el agente reviste, casi siempre, la calidad específica de contribuyente. No obstante, cabe subrayar que no todos los contribuyentes pueden cometer todas las acciones ilícitas previstas por el derecho tributario positivo, porque la ley para la existencia de algunos delitos, exige una posición jurídica especial o de hecho del agente. (Calidad en el sujeto activo).

OBJETO JURIDICO.

Así como en todo acto o hecho humano siempre hay un objeto con el cual inevitablemente aquél se vincula, también en la acción ilícita prevista por la disposición fiscal, además de un sujeto activo que la realiza o, de todos modos, de la cual lo responsabiliza la ley, existe un objeto jurídico del delito. Y desde el momento que el bien más evidente e inmediato que soporta el daño económico de la transgresión es el patrimonio común de la colectividad, administrado por el ente público - que - el precepto fiscal, juntamente con las otras leyes del Estado, tutela y protege-, de ello se deduce que el objeto jurídico, denominado también bien jurídico, perjudicado por la acción ilícita del agente, será el patrimonio común de la colectividad, en suma el bien común, cuya gestión y logro tiene a su cargo el Estado, en razón del pacto social; de donde resulta que en el Estado mismo radica el interés de señalar y exigir el tributo para los fines de la utilidad común; interés que ha sido lesionado por el comportamiento antijurídico del agente. De lo anterior se desprende, entonces, que el objeto sustancial especial en el delito fiscal es, desde un punto de vista patrimonial, el monto del tributo no pagado al fisco, al cual en diversas formas se le sustrae una fuente de ingresos.

SUJETO PASIVO

En el sector fiscal, es importante la caracterización del sujeto pasivo al cual la acción antijurídica del sujeto activo puede acarrear lesión y daño, dado que en este campo es posible confundir el sujeto pasivo con el objeto material de la infracción. Toda la colectividad organizada en el Estado y, por tanto, sus intereses comunes, resultan lesionados por el comportamiento antijurídico del agente que no cumple la obligación impositiva; por tanto, la sanción, tiene como finalidad sobre todo proteger el interés general. Pero esto no bastaría para configurar satisfactoriamente el sujeto pasivo del delito fiscal, como tampoco para justificar las sanciones previstas por la norma fiscal. Será necesario individualizar un interés más específico, y un titular directo de él, a fin de poder llegar a la identificación de este sujeto pasivo. Procediendo de este modo se puede establecer, entonces, que el sujeto pasivo es el Estado, por cuanto que es recipiendario de todas las acciones contrarias al jus tributario que lesionan sus intereses específicos.

LEGISLACION MEXICANA Y COMPARADA.

La represión legislativa que se lleva a cabo tanto en el extranjero como en nuestro país contra la delincuencia fiscal, presenta diversas variantes, tales como la influencia de la doctrina nacional; el grado de desarrollo cívico, cultural, social, económico e industrial; la política de sus dirigentes, etc., aspectos que se reflejan en la orientación que se impone a las normas penales de carácter fiscal.

1) FUENTES DEL DERECHO PENAL FISCAL Y ASPECTOS DE LA LEGISLACION MEXICANA.

Como es sabido, nuestro derecho fiscal carece de un código orgánico y sistemático que regule toda la materia tributaria y, por tanto, es necesario referirse a la dispersa y abundante legislación vigente relativa a los numerosos conceptos de la imposición directa e indirecta. Por cuanto al derecho penal fiscal en materia federal, todas sus leyes tributarias remiten o aceptan implícitamente las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, particularmente en lo que a sanciones se refiere.

Para las finalidades del presente trabajo, nos limitaremos al examen de aquellas disposiciones que contemplan en particular la represión de los delitos fiscales, estimados en una forma general, con especial refe--

rencia a los puntos más característicos y de mayor relieve, que nos permitan establecer un punto de comparación con las modalidades de otras legislaciones extranjeras.

Por lo que respecta a México, las fuentes más notables de la materia se encuentran en su Constitución Política, en los artículos 21, 23, 31 fracción IV, 73 fracción XXI y 111 párrafo 5o.; y, en el Código Fiscal de la Federación, que regula formalmente los delitos fiscales y sus sanciones en el capítulo IV del Título II, en los artículos 43 a 79.

Existen otras leyes fiscales, mas en materia de sanciones, ya hemos expresado que aceptan implícitamente la aplicación del Código Fiscal, o nos remiten a él, como en el caso de la ley del impuesto sobre la renta y su reglamento; el de la ley del impuesto sobre ingresos mercantiles; el de la ley del impuesto sobre aguamiel y productos de su fermentación; - el de la ley del impuesto sobre tabacos labrados, etc.

Por lo que se refiere a los artículos constitucionales mencionados, los mismos establecen la competencia jurisdiccional y normas procesales; el mandato de contribuir a los gastos públicos; la facultad del Congreso para legislar sobre delitos contra la Federación, así como acerca de sus sanciones; considerando, por último, la responsabilidad de los funcionarios y empleados de la Federación. En cuanto al Código Fiscal, su exposición de motivos menciona que el cumplimiento del deber de pagar las contribuciones tiene mayor importancia, cuanto que refleje la convicción que ha de existir en cada uno de los obligados legalmente, y no por la sanción que por incumplimiento establezcan las leyes e impongan las autoridades. Dicha convicción sólo se podrá lograr si las normas son equitativas y justas y, la autoridad las aplica correctamente. Si se observan estos requisitos "puede adoptarse por los funcionarios una actitud rigurosa contra los infractores que no cumplen con sus obligaciones fiscales". (23 bis).

En vista de lo anterior se procuró eliminar todas aquellas disposiciones infundadas o que pudieran ser excesivas, e incluir otras encaminadas a equilibrar en lo posible la situación de los sujetos de la relación tributaria, pero, teniendo en cuenta la posición especial del Estado como representante de los intereses de la colectividad.

Ahora bien, los criterios fundamentales que inspiran nuestra legislación fiscal son:

(23 bis) Iniciativa del Código fiscal de la Federación. Diario de Debates del Senado.

a) No podrá imponerse ninguna pena sino en los casos previstos por la ley.

b) No podrá aplicarse tampoco pena alguna por un hecho - que según la ley vigente en el momento de su comisión, no constituya violación a las leyes tributarias.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE.

Un principio consagrado en el Código Fiscal de 1938, estableciendo que los delitos fiscales sólo podían ser de comisión intencional, fue suprimido en el actual Código Fiscal, mismo que reconoce implícitamente las disposiciones generales del Código Penal al respecto. También conviene señalar que de acuerdo con la exposición de motivos de la iniciativa del Código Fiscal vigente, la inclusión de preceptos que sancionan la introducción ilegal al país de vehículos, se debe a la mira de proteger a la industria nacional. La propia iniciativa menciona que se incluye "un precepto que sanciona a cualquier funcionario que exija el pago de cantidades que no correspondan a contribuciones autorizadas en las leyes fiscales"; aunque es importante hacer notar que en el texto no aparece tal artículo.

En los párrafos anteriores hemos señalado los derroteros principales que en materia de represión establece nuestro derecho penal fiscal, y ahora pasamos a examinar las normas en sí.

En primer lugar, el Código consigna los delitos aduaneros -- artículos 46 a 64-- dentro de los que se incluye el contrabando, en los aspectos de tentativa, delito consumado y calificado y encubrimiento; conductas equiparables a dicho delito; participación y asociación delictuosa en el mismo; robo de mercancía en dominio fiscal, así como destrucción y avería intencionales de mercancía, en las mismas circunstancias y, contrabando de mercancía robada fuera del país.

La graduación de las penas se encuentra establecida en relación al monto de los impuestos omitidos o evadidos, y así -- para el contrabando y los demás casos que tienen las mismas sanciones-- si éstos no exceden de \$10,000.00, la pena será de tres días a seis años de prisión; cuando pasen esa suma, será de seis a doce años. Cuando el monto de lo omitido sea indeterminable, la pena correspondiente consistirá de diez días a --

cinco años de prisión. (Art. 53).

Si las mercancías materia del contrabando son de tráfico internacional prohibido o limitado legalmente, la pena es de 6 meses a 12 años de prisión. Si se trata de mercancías cuya importación o exportación restringida se encuentra gravada y se omitió el pago del impuesto relativo, la pena del artículo 53 se aumentará en una tercera parte. En igual forma se castigará la introducción de vehículos de importación prohibida o restringida, sin permiso de autoridad competente y, cuando se presente el hecho de tenencia de mercancías, concurriendo las circunstancias mencionadas. (Artículo 54). Si concurre una calificativa, se agregarán hasta 3 años a la pena señalada en los artículos 53 y 54; y la tentativa, se castiga hasta con las dos terceras partes de las sanciones que castigan el delito consumado.

La participación de un empleado o funcionario público, aparte de la sanción por el delito oficial, se aumentará de 3 a 8 años de prisión.

La pena para la asociación delictuosa es de 6 meses a 8 años de prisión; para el encubrimiento, de 3 días a 4 años; y, en los casos de robo, avería o destrucción de mercancía en dominio fiscal, las penas serán, en el primer caso aparte de la correspondiente por el delito de robo, de diez días a cinco años de prisión, siendo la señalada en este caso la fijada también para la avería o destrucción. La sanción para el contrabando de mercancía robada en el extranjero se integra por las penas correspondientes a cada delito.

En los artículos 71, 72, 73 y 74, el Código Fiscal tipifica la defraudación genérica y la específica, y señala las sanciones y reglas de aplicación de éstas, respectivamente. Por lo que toca a las sanciones, su graduación, al igual que en el contrabando, responden al monto de los impuestos evadidos, señalándose prisión de 3 meses a 6 años, si el monto de los impuestos defraudados no pasa de \$50,000.00, castigo que se eleva de 2 a 9 años si se excede la citada cantidad. Las falsificaciones contenidas en las fracciones del artículo 67 se penan con tres a doce años de prisión.

DE LAS SANCIONES.

Es la voluntad del legislador la que configura la infracción como delito, estableciendo para ella una sanción penal. Si se prescinde de

la apreciación intrínseca del hecho, se llega a la conclusión de que, para determinar que nos hallamos frente de un delito, es necesario implantar un criterio que fije el elemento exterior de la especie de la sanción creada por la ley fiscal. Así, las penas contenidas en el Código Fiscal son de naturaleza penal. En ellas se refleja el fundamento de la pretensión punitiva, consistente en la represión de los hechos que atentan contra las leyes fiscales. Su fin será guardar la existencia de la solidaridad contributiva y la equitativa distribución de la carga tributaria.

Empero, esto será posible solamente si la legislación punitiva fiscal es proporcionada al caso concreto y, si respeta íntegramente el principio de que la acción penal, en el caso, es de naturaleza pública y obligatoria, sin que pueda considerarse nunca subordinada al poder discrecional de la autoridad.

Ahora bien, como se puede observar, el Código Fiscal no tiene una orientación moderna en lo que se refiere a la punición de los delitos fiscales, pues, siendo las penas excesivas en algunos casos, en forma alguna se puede considerar que cumplan con el fin para el que han sido establecidas, máxime si se toma en cuenta que el artículo 43 las torna nugatorias, puesto que prohija la confianza en la evasión de las mismas.

En relación con lo excesivo de los castigos, tomemos como ejemplo el supuesto que se contiene en el artículo 54, que dispone que a quien introduzca al país o extraiga de él mercancía de tráfico internacional restringido legalmente y que se encuentra gravada, sin cubrir el impuesto aduanal correspondiente, se le aumentará la sanción con una tercera parte de la que le corresponda de acuerdo con el artículo 53. Este señala que cuando el monto de los impuestos omitidos sea inferior a \$10,000.00 la pena será de 3 días a 6 años de prisión y que, cuando se exceda esa cantidad, será de seis a doce años. Partiendo de la hipótesis de que, conforme al artículo 54, las penas a que se pudiera hacer acreedor un sujeto fueran las más altas, la prisión sería de 16 años. El comentario lo omitimos.

Es, por tanto, urgente hacer una retabulación de las sanciones en la que se tenga como criterios discriminadores los referentes a la valoración de la gravedad de la infracción y a la personalidad del autor. Esto servirá en igual forma, para deslindar los límites entre la infracción y el delito fiscal.

II) LEGISLACION EXTRANJERA.

a) ITALIA.

En este país la legislación sobre la materia tiene sus fuentes principales en los artículos 23, 24 y 25 de la Constitución, en el Libro Primero del Código Penal; en la Ley 4 del 7 de enero de 1929; en la Ley 25 del 11 de enero de 1951 (artículos 29-32); en la Ley 1 del 5 de enero de 1956; en el Texto Único 645 de las leyes sobre impuestos directos del 29 de enero de 1958 (título XI); en la Ley 762 del 19 de junio de 1940 (artículos 30-52); en la Ley 1424 del 25 de septiembre de 1940 (artículos 97-152) y, en la ley 907 del 7 de julio de 1942 (artículos 64-114).

De la ley 4 que contiene las "Normas generales para reprimir las infracciones a las leyes fiscales", Giannini (24) dice que tuvo por finalidad "eliminar incertidumbres, estableciendo disposiciones de carácter general para la represión de las violaciones a las leyes financieras, en cuanto a los tributos del Estado, y, por tanto, fijando el criterio que serviría de base para señalar el carácter de las normas en particular y las normas que deben observarse para su aplicación. Precisamente porque esta ley contiene los principios fundamentales del derecho penal tributario, a los cuales deberían adecuarse las respectivas leyes impositivas, se quiso impedir que las ulteriores leyes especiales derogaran o modificaran, en algunos casos, dichas normas generales, sin darse exacta cuenta de la innovación y, por tanto, con la disposición del art. 1 se ha establecido que: "la derogación tiene que ser expresa, con referencia específica a las disposiciones particulares derogadas o modificadas."

"Con respecto a lo dispuesto por la ley de que se trata, se distinguen las sanciones penales de las civiles, llamadas también sanciones administrativas."

"Las sanciones penales son únicamente las que están previstas en el Código Penal para los delitos (la reclusión y la multa -multa-) y para las faltas (el arresto y la multa -ammenda-), de tal modo que cuando una ley financiera establece para una determinada violación una de las penas previstas por el Código penal, entonces -y sólo entonces- podrá decirse que dicha violación constituye una infracción criminal (reato) y, respectiva-

(24).- Ob. cit., pp. 305-6

mente, que es un delito (delitto) o una falta, según que la pena inflingida por la ley financiera sea una de las que el citado Código establece para los delitos o para las faltas".

Sobre lo anterior, reato y delitto tienen la misma traducción: delito. Pero, el reato es el delito en sentido genérico, mientras que delitto es el delito tipificado. Por lo que respecta a la multa y la ammenda, las dos se traducen como multa. La primera se aplica en los delitos; la segunda -utilizamos el neologismo enmienda para distinguirla- en las contravenciones.

Por lo que se refiere a la orientación de los diversos ordenamientos, tenemos lo siguiente:

El Decreto Legislativo 1559 de 7 de noviembre de 1947 contiene disposiciones penales en materia fiscal, que regulan un género particular de delitos fiscales, configurados por acuerdos y entendimientos entre contribuyentes para demorar, suspender o no efectuar el pago de impuestos directos o indirectos, ordinarios o extraordinarios, a que estuvieren obligados por las leyes fiscales. Estos actos son castigados con reclusión de seis meses a cinco años, a menos que el hecho constituya delito punible con pena mayor. Con igual pena se sanciona a quien sea responsable de instigar con los mismos fines. Cuando se logra el resultado la pena se eleva en un año.

A quien provoque una interrupción o perturbe la regularidad de los servicios de determinación o de recaudación de los impuestos, se le castiga con reclusión de tres meses a dos años y quien la promueva u organice, con uno a seis años.

Al funcionario público que le sea imputable uno de esos hechos, se le penará con reclusión de seis meses a un año.

En la ley 25 de 11 de enero de 1951, que sanciona en materia de equidad tributaria y de relevamiento fiscal extraordinario, su artículo 29 se refiere a los funcionarios públicos encargados del relevamiento que no guarden secreto de los informes de que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones o que revelen datos relativos a operaciones conexas, mismos que serán reclusos de 6 meses a 3 años. Si la facilitación que se comenta fuera culposa, la pena se reduce a un máximo de un año.

El artículo 30 dispone que quien se rehusare a recibir los for

mularios para el mencionado relevamiento o a devolverlos en el término fijado, o los devolviera sin ningún dato, o se rehusare a confirmarlos, será castigado con multa de 50.000 a un millón de liras y, en casos de excepcional gravedad, también con reclusión de un mes y con la publicación de un resumen de la sentencia a expensas del condenado. Las mismas penas se aplicarán a quien falsee los datos que se requieren.

El contenido del artículo 31 tiene íntima relación con el Decreto 1559 mencionado, por los hechos a que se refiere. Las sanciones que fija son: cuando se logre el objeto, los mínimos de 6 y 9 meses y como máximo 3 años de reclusión; cuando haya acuerdo o instigación, esas mismas sanciones se duplicarán. En el artículo siguiente se consignan hechos tendientes a impedir o perturbar las operaciones de relevamiento con castigo de reclusión de un mes a un año y multa de 20.000 a 200.000 liras. Cuando el delito se cometiere abusando de los poderes y con violación de los deberes inherentes a una función pública o a un servicio público, la pena será de seis meses a dos años y multa de 25.000 a 250.000 liras.

También se considera delito fiscal, en materia de impuestos directos, la falsedad del juramente decisorio como medio de prueba en el proceso tributario, que es castigado con pena mínima de seis meses y máxima de tres años. (Artículo 60. de la Ley 1 de 5 de enero de 1956).

En el Texto Unico 645 de 29 de enero de 1958, artículos 243 y 246, se considera la omisión de la declaración única anual de réditos, a la que se aplica una enmienda de 30.000 a 300.000 liras, duplicable y hasta triplicable en caso de reincidencia, conjuntamente con arresto de seis meses. En esta hipótesis se presume la buena fé. Para el caso contrario, cuando existe dolo, la defraudación fiscal se castiga con reclusión de seis meses y multa de 60.000 a 600.000 liras (Artículo 252 del T.U.)

Sobre delitos aduaneros existen leyes que los reglamentan específicamente considerándolos como delitos fiscales y que fijan penas privativas de la libertad en la comisión de éstos. Tales son los casos de la ley aduanera 1424 de 25 de septiembre de 1940, artículos 97 a 152 y, la ley 907 de 17 de julio de 1942, artículos 64 a 114, que rigen en materia de contrabando.

b) INGLATERRA.

En cuanto a la legislación represiva tributaria inglesa, cabe-

mencionar que sus instituciones impositivas constituyen uno de los ejemplos - más felices en el sector de las finanzas públicas, y que en el transcurso del tiempo han demostrado su solidez y eficacia.

A la consolidación del ordenamiento fiscal en el Reino Unido, han contribuído además de la sabia intuición del legislador y de la justa adaptación de la norma a las exigencias y posibilidades del pueblo inglés, una difundida conciencia de los deberes que incumben al ciudadano y la convicción de que también el cumplimiento de las obligaciones fiscales constituye una alta expresión de interdependencia social y de la efectiva participación de cada uno en la vida de la colectividad.

La legislación tributaria sobre delitos fiscales considerar como tales el fraude, la evasión, negligencia, el contrabando, consideradas estas instituciones como típicas.

Las referencias legislativas son la ley de 1911; la de 1918 - que también rige en Escocia e Irlanda del Norte- sobre el "income tax"; - la ley de la Comisión Metropolitana de Impuestos; la de 1924; la de 1928- y la de 1930.

c) ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA.

Las normas generales sobre delitos fiscales y su represión se integran en el Internal Revenue Code, aprobado por el Congreso el 16 de agosto de 1954, en el capítulo 75, sección A, parte 1, artículos 7201 al 7214.

Dicho ordenamiento se ocupa de los delitos de evasión y de fraude tributario; falta de recaudación o pago de los tributos; falsedad de declaraciones y de datos; falsa declaración tributaria, que comprende: a) bajo juramente; b) ayuda o asistencia en el delito; c) obligaciones, licencias y concesiones fraudulentas, transferencia u ocultación con intención de defraudar al fisco y, d) ocultación de bienes; falsificación, mutilación, etc., de las marcas y contraseñas fiscales; uso o venta, no autorizada, de símbolos y franquicias fiscales; desobediencia a intimidaciones fiscales; interferencia en la aplicación de las leyes fiscales; divulgación de informaciones fiscales por parte de funcionarios federales y de funcionarios o empleados de oficinas recaudadoras; y, del contrabando.

Las sanciones que se imponen en los casos de delitos graves, como en la evasión, por ejemplo, llegan a ser hasta de 10.000 dólares o prisión por cinco años o ambas, más las costas del juicio.

d) ALEMANIA.

El Reichsabgabenordnung u ordenamiento tributario alemán establece reglas generales para la configuración jurídica de delitos fiscales en los casos de evasión tributaria y evasión tributaria en materia aduanera. Las consigna en los artículos 391 a 419.

Por evasión tributaria entiende, aquellas transgresiones a los deberes que las leyes fiscales establecen en interés de la imposición; y, en materia aduanera, añade, también, las facilidades o favor concedido a quien haya cometido una violación tributaria.

En el artículo 396 se tratan casos particulares de evasión, -- (elusión fiscal), que solo serán punibles cuando se realicen intencionalmente. Otro caso de evasión es el que tiene por objeto mercaderías cuya importación, exportación o tránsito están prohibidos por la ley. La tentativa en la evasión es considerada como ilícita y, tiene la misma pena establecida para la acción ejecutada. En iguales circunstancias se sitúa a la complicidad y el favorecimiento en la evasión. Existe una sanción, prevista en el artículo 400, cuyo valor es singularmente moral, que consiste en que cuando se aplique pena de prisión no inferior a tres meses, simultáneamente se podrá aplicar la pena accesoria de pérdida de los derechos y honores cívicos.

El artículo 401 se refiere a la evasión en materia de derechos aduaneros, consistente en contravenir una prohibición, importando, exportando o haciendo transitar cosas en el territorio del Estado sin hacerlas pasar por el correspondiente puesto aduanero.

El contrabando profesional, realizado mediante la organización en banda o con violencia, se encuentra especificado en el artículo 401-b.

En el artículo 402 se prevé el perjuicio tributario y, en el 403, el encubrimiento. La reincidencia también se considera en el delito tributario (artículo 404.1).

Otro delito, el de falsificación de sellos tributarios, es el --

que tipifica el artículo 405. La hipótesis de violación del secreto en materia de impuestos la consigna el artículo 412. También se prevén los supuestos de evasión tributaria cometida por abogados y procuradores, por negligencia en el ejercicio de su profesión o como asesores en cuestiones fiscales.

e) FRANCIA.

En este país, las disposiciones sobre los delitos fiscales se contienen en el Código General de Impuestos, que en materia de impuestos directos, establece delitos por retenciones impositivas no ingresadas (artículo 1744); omisión de declaración separada de los réditos obtenidos en el exterior (artículo 1745, 1, 2o.); exhibición de documentos falsos o declaraciones inexactas; y, como otra categoría, las infracciones realizadas por intermediarios, agentes de negocios, contadores y análogos (artículos 1745, 1, 3o y 1837, 2o.).

En el artículo 1835 engloba los delitos en forma de violaciones al conjunto de los impuestos, refiriéndolos a hechos de defraudación, señalando como sanciones: multa de 240.000 a 1.200.000 francos antiguos y prisión de 1 a 5 años. La reincidencia, dentro de un período de 5 años, se castiga con multa de 240.000 a 24.000.000 francos antiguos y prisión de 4 a 10 años.

f) ESPAÑA.

Enrique Jiménez Asenjo (25) nos comenta: "En la legislación española no se cita específicamente el delito tributario, sin embargo, un estudio general de las normas que tan casuísticamente se han promulgado, dice Saura Pacheco, nos llevaría a la conclusión de que las infracciones consideradas en los textos legales pueden agruparse así: a) omisión de la declaración obligada de las fuentes de ingresos básicos del impuesto (ocultación tributaria); b) declaración inexacta de la misma (defraudación); c) ejecución de actos de fraude fiscal (defraudación); d) negativa a acceder a los requerimientos de la Administración a remover los obstáculos interpuestos al ejercicio de la facultad inspectora o de comprobación de los órganos de la Administración (desobediencia)".

(25).- Jiménez de Asenjo, Enrique, "Manual de Derecho Penal Especial", ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1950, p. 160).

Las leyes que tratan específicamente la materia son la ley reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria--que suprime la ocultación--; la Ley de Contribución sobre la Renta sólo trata la defraudación; el Código Penal, que con una concepción técnica indefinida, en su artículo 319, los denomina "De la ocultación fraudulenta de bienes o industria;" y, el Real Decreto Ley de 14 de enero de 1929, declarado subsistente como Ley el 10 de junio de 1931, sobre Contrabando y Defraudación.

El artículo 138 acepta que, como fuentes supletorias se aplicarán el Código Penal, la Ley de Enjuiciamiento Criminal y el Reglamento de Procedimiento Administrativo, según los casos, en todo lo que no se halle expresamente determinado en la Ley.

Por contrabando "entiende la ilícita producción, circulación, comercio o tenencia de géneros estancados o prohibidos" y por defraudación, "la fabricación, comercio, tenencia o circulación de los géneros o efectos sometidos a pago de derechos a que se refiere esta Ley, cuando fuere con infracción de las disposiciones que aseguran la percepción del impuesto" (artículo 1o.)

Los preceptos que tratan específicamente de los delitos son, del 2o. al 15. De la comisión de estos conocen los Tribunales del Fuero Común.

Como delitos conexos considera aquellos que tienen por objeto preparar, perpetrar o encubrir el contrabando o la defraudación; la fabricación, simulación o suplantación de documentos públicos o privados; el robo, hurto, o sustracción de efectos estancados, suplantación de nombre, industria, profesión o cargo y cualquier otra omisión o abuso de funcionarios públicos, o delito común cometido con ocasión del contrabando o defraudación.

g) ARGENTINA.

Sobre la defraudación fiscal legislan la Ley 11.683 -artículos 45 y 46- y, el Código Fiscal de Buenos Aires -artículos 34 y 35-, que consideran los casos de evasión fiscal; la "retención" ilegal de tributos por parte de los agentes gubernamentales; la omisión del impuesto.

La ley 14.792 en su artículo 12, en relación con el 182 de-

la Ley de Aduana, prevé las infracciones que hagan presumir el propósito - de transgredir las normas cambiarias (diferencias notorias con los permisos o circulares de cambio) y, a las que denomina genéricamente "infracciones -- cambiarias".

En materia aduanera, la Ley Aduanera de 1956, conjuntamente con las leyes 14.789, 14.792, 15.798 y varios decretos, tratan el contrabando (artículo 187); contrabando calificado (189); defraudación aduanera -- (artículo 167); omisión de manifestación (174); transgresión a disposiciones sobre franquicias (171-2); introducción de armas, libros y figuras u objetos -- obscenos (150 y 173); venta de mercancías o efectos de procedencia extranjera, introducidos por pasajeros de cualquier categoría o en franquicia diplomática (ley 14.792, artículo 14); y, cualquier acto que impida o entorpezca la acción de la autoridad aduanera (166).

LA DOGMÁTICA DEL DELITO EN ESTE CAMPO.

Hablar del dogma de la ley penal referido al campo fiscal implica una tarea ardua, ya que, por sí sola, conlleva una teoría general del delito fiscal, sin embargo, por la sistemática del presente trabajo haremos-- una breve exposición del tema.

Los autores más eminentes se han ocupado de dicho asunto, - en la doctrina penal, y así, para Jiménez de Asúa (26), es "el medio por el cual el dogmático reconstruye, en base científica, el derecho penal de-- su país"; en Grispiigni (27) significa que "la norma debe ser captada tal como es, como una dogma... y precisamente por esto la disciplina se llama -- dogmática jurídica"; Soler (28), por su parte, afirma que "el estudio del Derecho Penal se llama dogmático, porque presupone la existencia de una ley"; por último, el introductor de la dogmática en nuestro país, Porte Petit (29), expresa que "consiste en el descubrimiento, construcción y sistematización-- de los principios rectores del ordenamiento jurídico penal".

(26).- Jiménez de Asúa, "Tratado...", I, p. 70.

(27).- Citado en "Importancia de la dogmática jurídico penal" de Celestino Porte Petit, México, 1954, p. 63.

(28).- Citado en la misma obra que el anterior, p. 21.

(29).- Porte Petit, "La Importancia...", p. 22.

De lo anterior concluimos que la ley, como dogma, nos dá - la base para estructurar en su totalidad la esencia misma del derecho penal, y en nuestro caso, del derecho penal fiscal.

Por lo que respecta a las tendencias doctrinarias que nos explican la estructuración del delito, a saber, la totalizadora o unitaria y la analítica o atomizadora, seguiremos la corriente que prevalece en México y, cuyo principal exponente es el Prof. Porte Petit, quien acepta la escuela - analítica o atomizadora y dentro de ella, la heptatómica que considera siete elementos en el delito: conducta o hecho, tipicidad, imputabilidad, antijuridicidad, culpabilidad, condiciones objetivas de punibilidad.

1) CONDUCTA O HECHO.

La conducta considerada como manifestación exterior de voluntad, puede consistir en un hacer (acción) o, en un no hacer (omisión).

Según Porte Petit (30), la conducta es un elemento esencial, general y material de todo delito. Más adelante considera "que el término conducta es adecuado para abarcar la acción y omisión, pero nada más. Es decir dentro de la conducta no puede quedar incluido el hecho, que como exponemos más adelante, se forma por la concurrencia de la conducta (acción u omisión) y el resultado material. En otros términos, la conducta sirve para designar un elemento del delito, cuando el tipo exige como núcleo una mera conducta."

Por tanto, consideramos que el término apropiado que especifica al elemento objetivo en los delitos fiscales es el de hecho, ya que en estos existe la conducta (acción u omisión), que tendrá por consecuencia un resultado material y entre ellos hay un nexo causal.

De tal forma sólo queda por definir cada uno de estos elementos de acuerdo con el texto legislativo; la conducta será:

Artículo 46.- Contrabando.- Introducción o extracción de mercancías, omitiendo el pago de impuestos o no observando un deber contenido en las disposiciones aduanales relativas a esos efectos. (Permisos, prohibición).

(30).- "Apuntamientos de la parte general de Derecho Penal", I, 1960. -- pp. 153 y 155.

Artículo 51.- Tenencia o estancia ilegal de mercancía sin la documentación que compruebe lo contrario.- Delitos equiparables al contrabando.

Artículo 56.- Contrabando Calificado.- Tipo básico: art. 46. Se consideran las agravantes contenidas en el que se comenta.

Artículo 66.- Inscripción ilícita en el Registro Federal de Causantes.

Artículo 67.- Falsificar matrices, dados, clichés, punzones, estampillas, -- marbetes, calcomanía, formas valoradas o numeradas, placas o tarjetones de naturaleza fiscal.

Artículo 68.- Usar estampillas, marbetes, calcomanías, formas valoradas o numeradas, placas o tarjetones falsificados.

Artículo 71.- Defraudación Genérica.- Omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto.

Artículo 72.- Defraudación Específica.- Diez casos de conductas tendientes a omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto.

Artículo 75.- Elaboración clandestina.

Artículo 76.- Comercio Clandestino.

Artículo 78.- Romper sellos fiscales.

a) RESULTADO .

Carrancá (31) expresa que este se entiende: "tanto por las -- modificaciones de orden físico, como por las de orden jurídico y ético, y -- tanto las cosas materiales como los estados de ánimo del sujeto pasivo y de la sociedad" (Maggiore).

Para Jiménez de Asúa es "no solo cambio en el mundo material sino también la mutación en el mundo psíquico y aún el riesgo o peligro". Luego, el resultado jurídico será precisamente la lesión que se infie

(31).- Carrancá y Trujillo, R. "Derecho Penal Mexicano", México, 167, -- p. 198.

ra al bien jurídico protegido, que, en el caso de los delitos que se comentan, es el patrimonio común de la colectividad, el bien común, cuyo logro y gestión tiene a su cargo el Estado.

b) NEXO CAUSAL.

En razón de la necesidad de que el resultado sea atribuible a alguien, existe el nexo causal de aquel con la conducta.

El término griego $\alpha\iota\tau\acute{\iota}\alpha$ traducido por "causa" tuvo originalmente un significado jurídico y significó "acusación" o "imputación". $\alpha\iota\tau\omega$ significa "acuso"; $\gamma\alpha\rho\tau\acute{\iota}\alpha\sigma\iota\varsigma$, "pido". Algunos autores (32) suponen que "el término latino causa procede del griego caveo, 'me defiendo', 'paro el golpe', 'tomo precauciones' (contra alguien o algo), y hasta 'no me fío (de alguien)'. Parece, pues, que también el vocablo causa tiene un previo sentido jurídico, si bien inverso al del griego; en éste se subraya la imputación mientras que en aquél se destaca la defensa. En estas acepciones se percibe ya -siquiera vagamente- un significado que luego será considerado como característico de la relación causal: el pasar de algo a algo. Sin embargo, el significado de "causa" tal como se ha entendido, luego no puede derivarse simplemente de las mencionadas acepciones jurídicas. Desde el momento en que se empleó la noción de causa filosóficamente se supuso que no hay solo 'imputación' a alguien (o a algo) de algo, sino también, y especialmente, producción de algo de acuerdo con una cierta norma, o el acontecer algo según una cierta ley que rige para todos los acontecimientos de la misma especie, o transmisión de propiedades de una cosa a otra según cierto principio, o todas estas cosas a un tiempo. Las ideas de causa, finalidad, principio, fundamento, razón, explicación y otras similares se han relacionado entre sí con mucha frecuencia, y en ocasiones se han confundido. Además, al tratar las cuestiones relativas a la causa y a la acción o efecto de causar algo - la causalidad - se ha indicado no pocas veces qué cosas o acontecimientos, y hasta qué principio último, podían ser considerados como propiamente causas. En todo caso, las nociones de causa, causalidad, relación causal, principio último, podían ser considerados como propiamente causas. En todo caso, las nociones de causa, causalidad, relación causal, principio causal, etc. han sido fundamentales en la filosofía desde los comienzos".

(32).- Ferrater Mora, J., Diccionario de Filosofía, ed. Sudamericana, Bs. - Aires, 1965, I, p. 270.

De acuerdo con lo anterior, si concebimos el hecho como el resultado que sobreviene a una conducta predeterminada, enlazados por un nexo causal, podremos aceptar el criterio del acontecer algo según una ley (ley fiscal) que rige para todos los acontecimientos (delitos) de la misma especie (fiscales). De aquí, que sea perfectamente adecuado el referir siempre el resultado a la conducta, o sea, si se hace una abstracción de la conducta del sujeto activo, no habrá resultado.

En efecto, si el sujeto activo, en los delitos fiscales, está obligado a pagar impuestos, a llenar ciertos requisitos dispuestos por las leyes tributarias (manifestaciones, permisos para importar y exportar, etc.), por lo que, si obra de esta suerte no habrá acción punible, pues solo cuando su conducta produzca un resultado contrario a las prescripciones legales, tendremos un nexo causal contrario al derecho.

II) TIPICIDAD.

Una mayor identificación entre el derecho penal y el derecho penal fiscal, resulta del principio que se expresa con el aforismo latino nullum crimen et nulla poena sine lege.

En efecto, la Constitución establece en su artículo 14, que a nadie se puede molestar en su libertad y demás prerrogativas, sino a causa de un hecho que haya cometido calificado por la ley como delito. En consecuencia, el derecho penal fiscal tiene que describir los elementos que tipifican determinados actos del contribuyente en un sentido delictuoso. Y en cuanto a la pena, también debe asociarse a las normas que definen los delitos fiscales, a mayor abundamiento porque en materia tributaria existe el principio de que no hay impuesto sin ley, y por ende, tanto el concepto del mismo como su violación deben estar tratados legislativamente.

Dentro de la doctrina mexicana, Porte Petit (33) en su "Importancia de la Dogmática Jurídico Penal" dice: "La tipicidad que es la adecuación de la conducta al tipo, es otro de los elementos del delito, que se resuelve en la fórmula "nullum crimen sine tipo" y Carrancá (34) señala que "la acción antijurídica ha de ser típica para considerarse delictiva".

(33).- p. 37.

(34).- ob. cit., p. 216.

En la doctrina penal contemporánea el "tipo" ha sido concebido como una creación legislativa, en la que se contiene la descripción de conductas susceptibles de sanción penal. Acertadamente dice Castellanos Tena (35): "El tipo... es la descripción que el Estado hace de una conducta en los preceptos legales". La tipicidad es, precisamente, la adecuación de la conducta o el hecho a la creación legislativa. Pero debe precisarse que la conducta será típica cuando se adecue perfectamente a la hipótesis descrita por el legislador, en todas las modalidades contenidas en esa descripción. Existe disposición legal al respecto, cuando en el artículo 14 constitucional se dice que la ley debe ser exactamente aplicable al delito de que se trata.

La figura que contiene la norma penal, si bien en ocasiones se refiere a la simple conducta o al hecho -tipos normales-, en otras comprende elementos que pueden implicar un determinado juicio de valoración jurídica o cultural que tiene en cuenta el aplicador de la ley, o que se refieren a la actividad subjetiva del agente o a determinadas características del sujeto activo o pasivo o al tiempo o lugar en que el delito pueda cometerse, etc., teniendo así origen lo que la doctrina llama tipos anormales.

Adoptando el criterio expuesto por Pavón Vasconcelos (36), -clasificaremos dichas referencias en: elementos objetivos, elementos normativos y elementos subjetivos.

a) ELEMENTOS OBJETIVOS.

Como tales entendemos aquellos susceptibles de apreciarse por el simple conocimiento y, entre los cuales se encuentran los siguientes:

1- Calidades referidas al sujeto activo.- El Código Fiscal - contiene referencias de esta naturaleza al señalar que la conducta descrita en la norma, para ser típica, debe ser desarrollada por alguien que tenga el carácter señalado en la propia norma, por ejemplo, el artículo 50 fracción II, se refiere al comerciante, etc.; el 72 fracción VI menciona "Como fabricante..."; y el 77, tercer párrafo hace mención a las calidades de empleado y funcionario. De tal manera que si el sujeto activo no tiene ese carácter, podrá dar lugar a una atipicidad por falta de calidad en el sujeto

(35).- "Lineamientos Elementales de Derecho Penal", México, 1959, p.167

(36).- "Manual de Derecho Penal Mexicano", México, 1967, pp. 248 ss.

activo.

2.- Calidad en el sujeto pasivo.- Los preceptos del Ordenamiento que tratamos no lo mencionan. Invariablemente se trata, en estos delitos, del patrimonio común de la colectividad administrado por el Estado y que, en razón del pacto social, resulta también afectado el bien común.

3.- Referencias temporales y espaciales.- En los tipos tributarios se contienen varias. Así, el artículo 46, fracciones I a V, contiene una referencia esencialísima para que se integre el delito de contrabando, — ya que la conducta típica de introducir o sacar mercancías es siempre referida al país o a los puertos libres. El artículo 51, fracción IV, también — menciona "país".

Como ejemplo de referencia temporal, la contenida en la — fracción V del artículo 51, en cuanto establece que la acción típica debe ser realizada por el agente en su "carácter de funcionario", esto es, en el tiempo en que goza de tal investidura.

Otra referencia temporal la encontramos en el artículo 76, — en su segundo párrafo: "a quien se dedique al ejercicio del comercio, por — más de dos meses...", en las condiciones descritas por tal precepto. Igual — mente, la fracción VIII del artículo 51, contiene una referencia temporal — al indicar que los vehículos enajenados o adquiridos, sean importados defini — tiva o provisionalmente.

4.- Son referencias a los medios de comisión, de cuya exis — tencia depende la tipicidad de la conducta: El artículo 51, fracción IV, — al señalar que la extracción de mercancías del país debe ser ocultándolas; — el 71, al señalar que la defraudación debe hacerse mediante engaños o apro — vechando errores, o bien, conforme al 72, fracción I, mediante la simula — ción de actos jurídicos.

Muchas de las conductas a que se refieren los diversos tipos — de contrabando en la importación, hacen referencia al objeto material sobre — el que debe recaer o recae la acción antijurídica, siendo éste la mercancía — extranjera. Asimismo el artículo 67, relativo al delito de falsificación de — matrices, dados, clichés, punzones, estampillas, marbetes, calcomanías, for — mas valoradas o numeradas y placas o tarjetones, en sus fracciones I a IV, — hace referencia a la acción de falsificar que debe recaer sobre esos obje —

tos.

b) ELEMENTOS NORMATIVOS.

Son numerosas las referencias de esta naturaleza señaladas por los diversos tipos de los delitos fiscales. En efecto, contienen referencias-- que implican un juicio valorativo del aplicador de la ley, las disposiciones-- que a continuación se indican: 46 fracción II (lo haga sin permiso); 50 fracción II (mercancías ilegalmente importadas); 51 fracción V (sin permiso); --- fracción VI (sin la previa autorización legal), fracción VII (sin autorización legal); 67 fracción II (sin la autorización); 75 fracción I (sin obtener los -- permisos), fracción II (con autorización legal; pero... o que sin...); y, 76 párrafo segundo (sin cumplir los requisitos), etc.

c) ELEMENTOS SUBJETIVOS.

Existen varios artículos que contienen referencias a la voluntad del agente o a la dirección de la misma. Así el 68, en sus fracciones I, II y IV, dice que la acción antijurídica ha de ser a sabiendas; igualmente el 77 fracción III, señala que el encubrimiento ha de ser a sabiendas.

III) ANTIJURIDICIDAD.

El delito fiscal se caracteriza, en primer término, por la antijuridicidad de la conducta. Esta se manifiesta "por cuanto contradice una norma o ley cultural establecida para regular la vida en la comunidad de-- hombres libres. La lesión objetiva de las normas jurídicas de valoración, le sión del orden objetivo del derecho, perturbación de la manifestación de vo luntad reconocida y aprobada por el derecho mismo (Mezger), es lo que da antijuridicidad a la acción, y porque una acción es opuesta a la norma cultu ral, es antijurídica."

"Por ser la antijuridicidad oposición a las normas de cultura, - no puede ser más que una. Pero toda vez que las reglas de conducta están recogidas en el Derecho, con sus varias especialidades, puede hablarse de-- una antijuridicidad en la especie penal, lo mismo que en otras. En atención a ello Welzel entiende que la 'antijuridicidad' es la relación de discordan-- cia entre una acción y un concreto orden jurídico, lo que es válido para - todo el orden jurídico; mientras que la acción misma valorada como contra--

ria al Derecho, constituye el "injusto". (37)

Con este concepto -injusto- surge otro problema: ¿Cuál es su calificación? ¿Es un injusto o ilícito penal o no?

La noción pena se encuentra no solamente en el derecho penal o en los códigos de la materia de todos los países, sino que se halla en todos los ámbitos del derecho.

El derecho fiscal tiene una variada gama de sanciones por incumplimientos o por la antijuricidad de la conducta del contribuyente y de más responsables. Tenemos "intereses" por mora; tenemos "recargos"; tenemos multas, que tienen ya un carácter intimidatorio o represivo. Sin embargo, se nota que las sanciones por infracción, en casi la mayoría de los países, tienen un carácter pecuniario. Las hay de dos tipos, uno consistente en múltiples o submúltiplos de la obligación fiscal; otro, que consiste en multas que, las más de las veces, se aplican desvinculadas del monto de la obligación tributaria. La razón, en este caso, de la infracción que da origen a la sanción no es el incumplimiento de la obligación tributaria, sino la violación de los deberes formales, o sea, de aquellas obligaciones generales de colaboración con el Estado con el fin de facilitar el cometido de este en la realización del derecho fiscal. Tratándose de la forma de imposición de la multa como pena, debe imperar el principio de la adecuación de ésta a la conducta, ya que su carácter represivo es incompatible con una aplicación automática de ella.

Tenemos también penas privativas de la libertad personal, con grados distintos de severidad y con la posibilidad de otras sanciones accesorias y, con esto, terminaremos diciendo que las diferencias esenciales entre el ilícito civil, el administrativo, el penal y el fiscal, son las siguientes:

a) En materia civil, los límites son el daño económico o moral producido por una persona a otra. No hay confiscación (en sentido represivo). El límite de la pena por esto, es siempre patrimonial.

b) En el administrativo, hay una proyección patrimonial y personal, es decir, que quedan afectados el patrimonio y -casos de excepción- la persona.

(37).- Carranca y Trujillo, ob. cit., pp. 215 y 214).

c) En el ilícito penal, queda afectada, sobre todo, la persona que lo cometió, quedando lo patrimonial reducido a una categoría accesoría.

d) En el ilícito fiscal, siguiendo a Rivera Silva (38), afirmamos que la reparación del daño no es pena, ya que el pago de los impuestos es una obligación fijada por la ley y como tal, no puede perseguir las finalidades preventivas que invariablemente toda pena posee. Además, se debe tener en cuenta que el Código Fiscal, en su artículo 44, señala: "En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; ..", fundamento mismo de la independencia de que goza la sanción penal frente a la administrativa.

Ahora bien, hemos establecido que en virtud de ser un injusto o ilícito fiscal, la conducta o hecho del agente debe ser típica y, por ende la ley debe describirla y delimitarla.

Pero, para que la conducta sea considerada realmente como antijurídica, no basta que sea adecuada a la figura descrita en la ley. Esa conducta, además de adecuada tiene que ser positivamente antijurídica, o sea, que es preciso exista la relación de contradicción entre la conducta y el fin que persigue el derecho para que exista antijuridicidad.

Como ejemplo de la relación de contradicción podríamos señalar, en su forma más simple, el hecho consistente en la evasión del pago del impuesto, pago que la ley considera obligatorio para el sujeto pasivo de la relación tributaria. Estos son los elementos que informan dicha relación de contradicción.

Juan del Rosal así lo considera en su ponencia de "Ideas sobre la aplicación de los principios del Derecho Penal a la Infracción Tributaria" ya mencionada, cuando dice: "el ilícito tributario penal se conforma por contradicción con una norma tributaria; en consecuencia, el ilícito fiscal o tributario no solo quebranta un determinado precepto de aquella clase, sino que apareja la puesta en juego de una sanción igualmente fiscal o tributaria".

"Rige, por tanto, el mismo principio de legalidad de los hechos y de las penas: sólo concurre un injusto penal si lesiona o pone en peligro una disposición de esta naturaleza, en la que previamente se ha de

(38).- Rivera Silva M., "Los delitos fiscales comentados", México, 1949, pp. 26 y 27.

terminado también la sanción correspondiente."

IV). IMPUTABILIDAD.

En principio, los contribuyentes que hayan incurrido en alguna infracción, son responsables de los actos u omisiones punibles. "La acción para que sea inculparable, además de antijurídica y típica ha de ser culpable. Ahora bien, sólo puede ser culpable el sujeto que sea imputable." (39)

La imputabilidad como presupuesto de la culpabilidad no tiene vida propia como elemento del delito. Sin imputabilidad no habrá culpabilidad, sin culpabilidad no hay delito. Un sujeto podrá ser imputable en su conducta si es capaz penalmente, o sea, que tenga capacidad de realizar actos de voluntad y conocimiento y, que una vez exteriorizada sea punible.

V) CULPABILIDAD.

Este principio fundamental del derecho penal, es de importancia indudable en el derecho fiscal. Aceptamos sin excepción que no puede haber pena sin culpabilidad en un sentido amplio, sea dolo o simple culpa. Genéricamente la culpabilidad se puede considerar como "la concreta capacidad de imputación legal, declarable jurisdiccionalmente"; que, "junto con la imputabilidad integra la responsabilidad penal: declaración jurisdiccional de ser una persona imputable y culpable por una acción determinada y, como consecuencia, sujeto de una pena cierta. En otras palabras: juicio valorativo de reproche. El fundamento de la culpabilidad está en las condiciones en que determinada conducta es producida, llenado el tipo legal; condiciones que prueben que el hecho mismo es atribuible al sujeto, fué querido por éste y amerita un juicio de reproche". (40)

Si el sujeto imputable no se conduce en la forma requerida por el orden normativo, entonces existe culpabilidad. Y esta consistirá en una relación de orden psíquico entre el propio sujeto y el resultado de su

(39).- Carrancá, ob. cit., p. 226.

(40).- Carrancá, ob. cit., pp. 227-8-9.

conducta, relación ésta que implica dos elementos: voluntad y conocimiento. Aunque "en nuestro derecho no es necesario el conocimiento de la ilicitud del acto, pues la ignorancia de la ley a nadie favorece". (41)

La culpabilidad puede presentar dos grados: dolo y culpa. El primero se define como conducta voluntaria encaminada con la intención de violar el derecho, con un fin antijurídico y cuyo resultado ha de ser conocido y previsto. La culpa es aquella conducta voluntaria que tiene un resultado que, aunque previsible, causa un daño antijurídico, penalmente tipificado.

Nuestro Código Fiscal derogado disponía en su artículo 237 - que los delitos fiscales solo podían ser de comisión intencional, precepto -- que ha sido eliminado en el Código vigente, por lo que, rigen ya los principios del derecho penal en lo relativo a la forma comisiva.

VI) CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD.

Porte Petit (42) nos señala que la condicionalidad objetiva -- como elemento del delito es una aportación de Beling y con Remo Pannain -- afirma, que con ella se condiciona la existencia de un delito ya estructuralmente perfecto, más no vital.

El maestro Carrancá (43), por su parte, las define como sigue: "Condiciones objetivas de punibilidad de la acción, ajenas a la acción misma en su aspecto causal físico y pueden ser consideradas como anexos al tipo (Mezger), como condicionantes de la penalidad o como condicionantes de la procedibilidad de la acción penal".

En los delitos fiscales, hay una condición de procedibilidad -- de la acción penal, la que encontramos en el artículo 43 del Código Fiscal, que dispone como necesaria la declaratoria de la Hacienda Pública, por -- cuanto que ha sufrido o pudo haber sufrido perjuicio en la comisión de los delitos consignados en dicho ordenamiento, el cual igualmente señala que se requerirá querrela de la Secretaría de Hacienda, en los casos de delitos como los que son equiparables al contrabando (artículo 51, I-VIII); el previsto

(41).- Rivera Silva, M., ob. cit., p. 13.

(42).- Importancia....".p. 57.

(43).- ob. cit., p. 219.

por el artículo 65; los de defraudación, tanto genérica como específica (artículos 71 y 72); y, los de elaboración y comercio clandestinos (artículos 75 y 76).

Sobre el particular ya hemos manifestado que tales disposiciones contrarían el espíritu constitucional, puesto que es el Ministerio Público Federal el órgano competente y constitucionalmente facultado para la persecución de los delitos fiscales, sin que sea necesaria la declaratoria de perjuicio por parte de la Secretaría de Hacienda para tal efecto.

En cuanto a la querrela, como ya también señalamos, la misma solo procede cuando se afectan intereses personales y, en el caso los intereses vulnerados son de carácter social.

VII) PUNIBILIDAD.

Pavón Vasconcelos (44) la define como "la amenaza de pena que el Estado asocia a la violación de los deberes consignados en las normas jurídicas, dictadas para garantizar la permanencia del orden social". Dicha amenaza se materializa en el Código Fiscal, en los artículos 53, 54, 55, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 73, 76 y 79, que contienen las sanciones que corresponden como punición de los delitos fiscales.

ELEMENTOS NEGATIVOS.

I) AUSENCIA DE CONDUCTA.

Si concebimos la conducta como acción o toda omisión, lógicamente constituye por sí el elemento primario del delito, en cuyo caso, si hay ausencia de la misma faltarán los demás elementos del delito. Se pueden mencionar como casos de ausencia de conducta que incluye el Código Penal en su artículo 15 los siguientes: la vis absoluta o fuerza física irresistible y la vis maior, proveniente de la naturaleza o de una fuerza subhumana.

(44).- Ob. cit., p. 395.

II) ATIPICIDAD.

"Hay atipicidad cuando el comportamiento humano concreto, -previsto legalmente en forma abstracta, no encuentra perfecta adecuación en el precepto por estar ausente alguno o algunos de los requisitos constitutivos del tipo. Atipicidad es, pues, ausencia de adecuación típica . (45)

En cuanto a la ausencia de los requisitos constitutivos del tipo, nos remitimos a la clasificación de los mismos, expuesta en la tipicidad, siguiendo el criterio de Pavón Vasconcelos.

III) CAUSAS DE JUSTIFICACION.

Ceniceros y Garrido (46) mencionan: "El Código Penal de 31- no siguió en la clasificación de estas causas, el criterio determinado por la doctrina ya consagrada que las divide en causas de 'inimputabilidad' y causas de 'justificación', las primeras que existen cuando hay ausencia de las-- condiciones fundamentales de imputabilidad (discernimiento de los actos), y-- las segundas que se caracterizan -como dice Cuello Calón- por la ausencia-- de ilegalidad del hecho realizado; o aquella otra clasificación que las divi-- de en causas de inimputabilidad, causas de justificación y excusas absoluto-- rias, las cuales podrían resumirse con una poca de exageración -como dice-- Jiménez de Asúa- así: 'en que en las causas justificantes no hay delito, en las de inimputabilidad no hay delinquentes, y en las excusas absolutorias no -- hay pena, aunque quede subsistente el carácter delictivo del acto, el cual-- no se castiga, por razones de política social'. Y más adelante, agregan: - "Para redactar este capítulo, la comisión legisladora del Código -según lo-- declaró en su oportunidad- se colocó en el punto de vista ecléctico, prescin-- diendo al efecto de las distinciones antes señaladas y sirviéndole de guía és-- te criterio: ¿Procede la aplicación de una pena, cuando concurren tales y-- cuales modalidades?. Si no procedía quedaba incluido en el capítulo de - que se trata".

Es por esto, que el derecho positivo señala la pauta para que- el juez determine, si la conducta que fue objeto de juicio está o no en pug- na con el bien que garantiza la ley.

(45).- Pavón Vasconcelos, ob. cit., p. 261.

(46).- "La Ley Penal Mexicana", ed. Botas, México, 1934, p. 60.

Las causas de justificación en nuestro ordenamiento penal, son las que se contienen en las fracciones IV, V, VII, IX y X, todas del artículo 15.

La fracción IV se refiere al estado de necesidad, que Soler- (47) define como una situación de peligro para un bien jurídico que solo puede salvarse mediante la violación de otro bien jurídico. Ahora bien, con referencia a nuestro estudio, en razón de no tener conocimiento de caso judicial alguno en México, recurrimos a la jurisprudencia aduanera argentina para ejemplificar: "el fallo 187/56 de la Dirección Nacional de Aduanas absolvió de toda pena al patrón de una chata-corral que sin formalizar su entrada operó por lugar no habilitado, contraviniendo lo previsto y pena por los artículos 890, 1023 y 1024 de las O.A., en razón de que la crecida de las aguas del río Paraná le obligó a evacuar rápidamente su hacienda. En el fallo se puntualizaba que la situación de premura, de nerviosismo y alarma que provocó la crecida determinó que el sumariado, en legítima defensa de su patrimonio, no reparara en procedimientos y aun pospusiera otras obligaciones, como eran los ineludibles requisitos aduaneros. Otro caso en que la aduana aceptó la invocación del estado de necesidad, ocurrió cuando la inminencia de un temporal de nieve constituyó una amenaza que obligó a retirar una partida de ganado haciéndola trasponer la frontera con Chile. Tal situación evidentemente quitaba toda ilicitud al acto y hacía que su autor no estuviera sujeto a pena". (48)

Siendo la causa de justificación comentada, la de mayor importancia en el tema tributario, solo citaremos la de la fracción X del citado artículo 15 que justifica la conducta de la hipótesis de que habla el artículo 63 del Código Fiscal refiriéndose a la destrucción o avería de mercancías ajenas que se encuentren en el dominio fiscal.

IV) IMPUTABILIDAD.

En materia impositiva no existe distinción entre imputables y no imputables, ya que para el fisco solo hay contribuyentes que están obligados por ley al pago del impuesto. Pero, aun así, tiene vigencia el prin-

(47).- Soler, Sebastián, "Derecho Penal Argentino", ed. La Ley, Bs. Aires, - 1945, t. I, p. 419.

(48).- Fernández Lalanne, P., "Derecho Aduanero", ed. Depalma, Bs. Aires, - 1945, t. II, p. 419.

cipio de que si no existen en el sujeto un mínimo de condiciones que le permitan tener conciencia del acto que realiza y que, éste, constituya delito, no será imputable.

Bielsa (49) considera que "si el derecho penal fiscal no debe prescindir de ciertos principios de la ley penal común, tampoco debe aplicarse este derecho sic et simpliciter a los contribuyentes responsables que no son imputables" y, concluye "las sanciones penales de índole subjetiva no alcanzan a los incapaces de hecho". O sea, si la persona no reúne las condiciones fijadas por el derecho para responder penalmente por un hecho, no es imputable.

Las causas de inimputabilidad que consigna el Código Penal son, según el artículo 15 fracción II, inconsciencia o trastorno mental transitorios; según el artículo 68, locura, idiotez, imbecilidad o los que sufran cualquiera otra debilidad, enfermedad o anomalía mentales; y, por último, la minoría de edad (18 años) de acuerdo con el artículo 119.

Hemos de anotar que la mayoría de las operaciones fiscales normales que se llevan a cabo, son realizadas por personas mayores de edad, con plena conciencia de sus facultades, y que deben llenar determinados requisitos legales para el ejercicio de esas actividades, tales como en los casos de importadores, exportadores, agentes aduanales, contadores, auditores, comerciantes, industriales, etc.

V) INCULPABILIDAD.

Las causas que excluyen la culpabilidad son aquellas que absuelven al sujeto en el juicio de reproche. En el caso, el sujeto es completamente capaz, pero si falta la voluntad o el conocimiento, su conducta no será culpable.

El error y la no exigibilidad de otra conducta son las causas absolutorias en el juicio de culpabilidad. El error puede ser de hecho o de derecho. Este último no inculpa al sujeto, pues, según nuestro derecho positivo el conocimiento de la ley se presume. En cuanto al error de hecho conocimiento falso e inexacto de las cosas puede ser accidental o esencial.

(49).- "Nociones Preliminares de Derecho Fiscal", Bs. Aires, 1944, pp. 108 y 110.

Por lo que se refiere al derecho fiscal, creemos que no existirá culpabilidad cuando el error es esencial.

La no exigibilidad de otra conducta responde al reproche que se le hace al agente respecto de un determinado hecho, sobre si hubiera podido exigírsele otra conducta que la llevada a cabo.

Los comentarios sobre su aplicación absolvente de culpa en la comisión de delitos fiscales, resultan de la aceptación que se tenga de la doctrina penal, supletorio del Fiscal, que en su artículo 9o. faculta al acusado a probar que actuó con intención no delictuosa.

VI) EXCUSAS ABSOLUTORIAS DE PUNIBILIDAD.

Carrancá (50) las define diciendo: "son circunstancias en las que, a pesar de subsistir la anti-juricidad y la culpabilidad, queda excluida desde el primer momento la posibilidad de imponer la pena al autor (Kohler). La remisión de la pena obedece particular y principalmente a utilitatis causa".

Aunque hemos objetado el criterio legislativo en el Código Fiscal en lo que atañe a las facultades discrecionales otorgadas a la autoridad fiscal para no imponer la pena en la comisión de delitos fiscales, por razones de sistema haremos mención de las excusas relativas contempladas en el citado cuerpo legal.

Al efecto, el artículo 43, en su último párrafo, considera la remisión de la pena por falta de perjuicio fiscal. El artículo 73 in fine, excusa la imposición de sanciones cuando ocurra dicha circunstancia.

Aplicando los principios del derecho penal, opera como excusa absolutoria de pena, el encubrimiento por móviles afectivos, familiares, de amistad, etc.

En igual forma se debe considerar la levedad del ilícito, -- consideración que responde al reducido perjuicio que se haya causado al interés fiscal, razón por la cual, cuando la autoridad judicial así lo estime, no aplicará pena alguna.

(50).- ob. cit., p. 377.

CAPITULO IV

CLASIFICACION DEL DELITO FISCAL

Antes de entrar en materia es preciso referirnos a la diversidad de criterios para clasificar los diversos ilícitos fiscales, ya que hasta la terminología ofrece variantes, según tendremos ocasión de apreciar. La doctrina se manifiesta influenciada por las normas de derecho positivo de cada país, y este a su vez, responde a tradiciones y modalidades locales que lo privan de generalidad; sin embargo, veremos que a pesar de tales circunstancias, es posible hallar puntos de coincidencia.

Se puede decir que el concepto infracción fiscal, entendido en sentido genérico, comprende toda clase de violaciones a las normas tributarias, sustanciales o formales, de modo que incluye lo que en otros países se llama delito, contravención, falta, infracción, violación de órdenes de autoridad, etc. Sin embargo, en Mexico, se hace una clara distinción entre delitos e infracciones, correspondiendo a los primeros sanciones privativas de libertad y, a las segundas, el decomiso y las multas, estas últimas equiparables a las sanciones "civiles" o "administrativas" de los regímenes italiano y francés.

Una somera revista de la doctrina y de la legislación extranjera permite advertir, asimismo, discrepancias notables en la enumeración de las diferentes categorías de violaciones del ordenamiento fiscal y aun, de los elementos calificativos de ellas, de manera que es menester actuar con cautela en esta materia y desconfiar de quienes presentan criterios individuales como verdades inconcusas.

Conforme al sistema organizado en Italia por la ley 4 de 7 de enero de 1929, el ilícito fiscal se divide en ilícito penal e ilícito administrativo o civil, según el criterio empírico de la sanción aplicable, en función de las normas del Código penal. Es así que la primera categoría corresponde a las violaciones (delitos y contravenciones), para las cuales se establecen penas previstas en el Código penal, lo cual autoriza la opinión-

CAPITULO IV

CLASIFICACION DEL DELITO FISCAL

Antes de entrar en materia es preciso referirnos a la diversidad de criterios para clasificar los diversos ilícitos fiscales, ya que hasta la terminología ofrece variantes, según tendremos ocasión de apreciar. La doctrina se manifiesta influenciada por las normas de derecho positivo de cada país, y este a su vez, responde a tradiciones y modalidades locales que lo privan de generalidad; sin embargo, veremos que a pesar de tales circunstancias, es posible hallar puntos de coincidencia.

Se puede decir que el concepto infracción fiscal, entendido en sentido genérico, comprende toda clase de violaciones a las normas tributarias, sustanciales o formales, de modo que incluye lo que en otros países se llama delito, contravención, falta, infracción, violación de órdenes de autoridad, etc. Sin embargo, en Mexico, se hace una clara distinción entre delitos e infracciones, correspondiendo a los primeros sanciones privativas de libertad y, a las segundas, el decomiso y las multas, estas últimas equiparables a las sanciones "civiles" o "administrativas" de los regímenes italiano y francés.

Una somera revista de la doctrina y de la legislación extranjera permite advertir, asimismo, discrepancias notables en la enumeración de las diferentes categorías de violaciones del ordenamiento fiscal y aun, de los elementos calificativos de ellas, de manera que es menester actuar con cautela en esta materia y desconfiar de quienes presentan criterios individuales como verdades inconcusas.

Conforme al sistema organizado en Italia por la ley 4 de 7 de enero de 1929, el ilícito fiscal se divide en ilícito penal e ilícito administrativo o civil, según el criterio empírico de la sanción aplicable, en función de las normas del Código penal. Es así que la primera categoría corresponde a las violaciones (delitos y contravenciones), para las cuales se establecen penas previstas en el Código penal, lo cual autoriza la opinión-

de Ingreso (1) en el sentido de que el sistema del derecho penal fiscal no es autónomo e independiente del penal ordinario, aun cuando el artículo 25 de la ley 1 de 5 de enero de 1956 ha creado la pena de reclusión -aparte de multa- para la evasión de réditos; en cambio, la ilicitud será administrativa o civil, cuando las leyes fiscales establezcan penas pecuniarias o sobre tasas como sanción civil y no penal.

De modo que el criterio distintivo es meramente formal.

En Francia y en Bélgica también se hacen distinguos entre infracciones administrativas y penales (delitos), pero el régimen represivo emana de la propia ley fiscal, con la diferencia de que las sanciones del primer tipo son aplicadas por la administración y las del segundo por la autoridad judicial. En materia de impuestos directos, las principales infracciones administrativas corresponden a la omisión en declaraciones juradas o su presentación fuera de término y a la insuficiencia o infelidat de ellas; en cambio, se reputan delitos el no ingresar las retenciones de impuestos en la fuente, el ocultamiento de rentas y el exhibir documentos falsos. Como delito de orden general, figura la organización o incitación pública a rehusar o demorar el pago de los impuestos, que es materia de graves sanciones corporales y pecuniarias (Code général des impôts, art. 1839).

En el Código Fiscal de Alemania está mejor sistematizada la materia, ya que se prescinde de la terminología del derecho penal ordinario y se opone a la creación de figuras jurídicas. Según sus disposiciones se configuran seis ilícitos fiscales: defraudación fiscal, que considera en general y, especialmente en cuanto a lo aduanero, incluyendo el contrabando; poner en peligro el impuesto; ocultación o encubrimiento; falsificación de valores fiscales; violación de secretos; y, trasgresión de órdenes de la autoridad.

La doctrina suiza sigue, en lo general, la orientación germánica y muestra preferencia por la tipificación de pocas categorías de infracciones, sin referencia a calificaciones del derecho penal ordinario. No existe uniformidad entre los autores, pero Michel (2) menciona cuatro infracciones: sustracción fiscal, cuando existe culpa o negligencia; defraudación fiscal, si mediare dolo; violaciones de órdenes de la autoridad, que corres-

(1).- "Diritto Finanziario", ed Jovene, Napoli, 1956, p. 550.

(2).- Michel, Les Infractions fiscales..., pp. 59 a 62.

ponden a violaciones formales; evasión fiscal, que en su concepto, no es el acto fraudulento sino la "elusión" o disminución de la obligación tributaria, - mediante la adopción de formas jurídicas menos onerosas, o sea, lo, que en derecho fiscal norteamericano se denomina avoidance. Comentando a Roeder y Frei, señala que ellos consideran las siguientes formas; sustracción simple; defraudación o sustracción calificada; infracciones procesales y desobediencia a órdenes de las autoridades.

En Inglaterra, su sistema represivo fiscal ha sido tachado de caótico por la "Royal Commission on the Taxation of Profits and Income" (Final report, London, 1955). En el mismo se incluyen los delitos de fraude, negligencia y evasión tributaria; aparte de otras infracciones.

El Internal Revenue Code de los Estados Unidos enumera casuísticamente, en su capítulo 75, las distintas infracciones punibles, entre las cuales se cuentan la evasión o fraude; falsedad en las declaraciones juradas, informes u operaciones contables; omisión de ingresar el impuesto o las retenciones efectuadas; falta de presentación de las declaraciones de conservación de los registros; falsificación o mutilación de valores fiscales o negociación indebida de ellos, etc.; y numerosos casos de conducta ilícita relacionados con normas especiales. (Secciones 7201 y 7344).

Por último, en México el ilícito fiscal se divide en infracciones y delitos. El capítulo III del Título Segundo del Código Fiscal se ocupa de las infracciones y de sus sanciones. El siguiente capítulo o sea el - IV, en los artículos 46 a 79 describe los tipos de los delitos, las agravantes y las reglas de aplicación de las sanciones. Considera delitos, el contrabando y las conductas que le son equiparables; el encubrimiento; la participación; la defraudación fiscal en sus dos aspectos: genérica y específica; falsificación de matrices, dados, clichés, punzones, estampillas, marbetes, calcomanías, formas valoradas o numeradas, placas o tarjetones; uso de estampillas, marbetes, calcomanías, formas valoradas o numeradas, placas o tarjetones falsificados; elaboración y comercio clandestinos; rompimiento de sellos; inscripción dolosa en el registro federal de causantes; y, la práctica no autorizada legalmente para visitas domiciliarias por parte de funcionarios o empleados.

Las sanciones aplicables son, cuando se trate de infracciones multa impuesta por la autoridad administrativa y, siendo delitos, pena privativa de libertad impuesta por la autoridad judicial.

Procurando organizar los diversos sistemas examinados podría--
mos decir que, en general, las legislaciones coinciden en considerar delitos,
la defraudación fiscal; el contrabando; la sustracción u omisión del impuesto;
falsificación o indebida utilización de valores fiscales tales como estampillas,
sellos, marcas, etc.; falsedad y otros de índole similar; y en otro plano de
menor gravedad, las infracciones formales o de "órdenes" de la autoridad fis-
cal.

Naturalmente que aún dentro de esta generalización hallare--
mos diferencias conceptuales. Así, por ejemplo, la evasión fiscal es conce-
bida unas veces en sentido genérico e incluyendo a la defraudación; en ---
otros casos, lo genérico es la defraudación y la evasión constituye una espe-
cie de ella; otras veces, la evasión es considerada como delito independien-
te y con caracteres singulares. Lo mismo ocurre con el contrabando pero en
la mayoría de los países es concebido separadamente, como delito especial,-
y en otros como una categoría de la evasión o de la defraudación.

La doctrina siempre ha diferido en la clasificación de los di-
ferentes hechos que constituyen el delito fiscal, lo que da por resultado que
en la legislación no exista una generalización al respecto. Pocos sistemas,-
entre ellos el nuestro y el alemán, ofrecen sistemas uniformes y generales.

Intentaremos hacer una clasificación estricta de los delitos tri-
butarios, siguiendo las disposiciones de nuestro Código Fiscal. Para tal efec-
to comprenderemos genéricamente el contrabando según lo dispuesto por los-
artículos 46 al 64.

CONTRABANDO.

Dentro de los delitos de carácter aduanero, el contrabando -
ocupa un lugar de excepción por su especificidad y la costumbre de muchos
países de legislar independientemente sobre el mismo. En nuestro país se --
le sujeta al régimen integral de penalidades tributarias y es por ello que se-
le incluye en el Código Fiscal.

La palabra contrabando, en su acepción más general, es toda
contradicción a las leyes, o como, dice gráficamente el Diccionario de la-
Academia: "comercio de géneros prohibidos por las leyes (bando) de cada -
Estado".

"Es, como dice Escriche, un delito simplemente legal, puesto que es efecto de las leyes prohibitivas a la absoluta libertad de comercio, -- que sin él no existiría," pues se le concibe como "el comercio o tráfico -- que se hace de géneros estancados o cuyo comercio está prohibido" (3).

En lo particular, opinamos, que todo acto u omisión tendiente a sustraer mercancías o efectos de la intervención aduanera, se puede -- considerar contrabando. Lo anterior implica que su comisión siempre será -- realizada clandestinamente, con ocultación y, que quien actúa, lo hace -- con dolo.

La Ley considera como contrabando ciertos hechos -- actos u -- omisiones-- y los hace pasibles de determinadas sanciones, creando la figura respectiva del delito.

La realización del tráfico ilegal, representa un considerable -- daño a la sociedad y al Estado, al mismo tiempo que constituye un factor -- de relajamiento de las costumbres y de corrupción administrativa; por lo que la comunidad y el Estado prevén y reprimen sus formas y medios, en vista -- de la necesidad de proteger las actividades creadoras de riqueza y de asegurar el ingreso de los impuestos aduaneros.

Su carácter es universal y su relevancia se refleja principalmente -- en el campo económico-social, pero su configuración difiere según -- los países. En unos se vincula con la prohibición de importar o exportar de determinadas mercaderías: es el caso de España y Alemania; en otros, como -- en Francia y Argentina, no tiene una configuración precisa, comprendiendo -- supuestos de índole variada, de carácter fiscal y extrafiscal, enumerados casuísticamente; otras veces se le da prevalencia al aspecto tributario, poniendo el acento en el perjuicio que experimenta el fisco, como ocurre en Italia y en nuestro país.

El concepto de contrabando en México no se inspira en una mera violación de las normas aduaneras, sino, más bien, en el daño o merma que pueda sufrir el fisco, y así lo ha considerado la "Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia en el amparo directo 1208/57 (4) di---

(3).- Citado por Jiménez Asenjo, ob. cit., p. 163.

(4).- Jurisprudencia y Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación -- en Asuntos de la Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, -- recopiladas por el Sr. Magistrado Lic. Guillermo López Velarde, ed. -- Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1960, p. 444.

ciendo: El delito de contrabando se sanciona penalmente, por la tendencia proteccionista estatal de realizar sus fines por medio del tributo que constituye su principal fuente económica de ingresos, y si el agente se resuelve a pasar mercancías de procedencia extranjera por la frontera sin pagar aquél, es indubitable que lo hizo con la mira de eludir el impuesto sencillo, y -- esencialmente, el ad-valórem por su mayor cuantía, de suerte que por este designio atentatorio de aquellos fines gubernamentales, obliga en estricta política criminal a castigársele por la evasión de ambos impuestos a la importación."

El Código Fiscal vigente, incurre en el error de no dar un concepto general del delito de contrabando, pues se concreta a la enunciación de diversos supuestos que lo configuran. Es así que, según el artículo 46 constituye contrabando: 1) La introducción o extracción de mercancías, -- omitiendo el pago total o parcial de impuestos; II) La importación o exportación de artículos prohibidos o sin permiso legal; III) Introducir vehículos de importación prohibida o sin permiso; IV) Internar vehículos u otras -- mercancías extranjeras procedentes de perímetros, zonas o puertos libres, -- omitiendo el pago total o parcial de los impuestos, o sin permiso; v) Introducir mercancías nacionales o nacionalizadas a puertos libres, omitiendo el pago total o parcial del impuesto de exportación. Por otra parte, el artículo 47 enumera en diez hipótesis las condiciones en que debe efectuarse el -- contrabando para considerarlo consumado, teniendo como punto de partida -- que se trate de mercancías que causen impuestos aduanales, o cuya importación o exportación esté prohibida o requiera permiso de autoridad competente, y así la fracción I se refiere a que la introducción o extracción se lleve a cabo por lugares inhábiles; la II, a que se efectúe clandestinamente -- por lugares autorizados; la III, "... ocultándolas en cualquier forma"; la IV, habla de vehículos extranjeros en una zona de 20 kilómetros en línea -- recta a partir de los límites urbanos de las poblaciones fronterizas; la V, -- que se encuentren mercancías extranjeras en la zona de vigilancia, sin el documento necesario para su tránsito; la VI, a mercancías de altura a bordo de buques en aguas territoriales, sin que estén documentadas; la VII, al desembarco subrepticio de efectos de rancho o de uso económico; en la VIII, -- se mencionan mercancías no amparadas con documento alguno en tráfico mixto; en la IX, se establece sobre mercancías conducidas en un buque destinado exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino, salvo a causa de fuerza mayor, o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo; por último, la fracción X señala el supuesto de una nave aérea que no aterrice en aeropuerto internacional, sin presentar mercancías extranje--

ras, en el caso de que las transporte, en alguna oficina aduanera.

En el artículo 48 se establece la punibilidad de actos encaminados a su comisión (tentativa). La responsabilidad de terceros la plantea el art. 49. El artículo 50 se refiere al encubrimiento. La tenencia o estancia ilegal de mercancías o vehículos se trata en el artículo 51. La calificación de los delitos consignados en los artículos 46, 51 y 54, se encuentran en el artículo 56.

Como podrá apreciarse, el concepto legal de contrabando es muy amplio e incluye infracciones de diversa índole (contrabando, defraudación aduanera, actos u omisiones culposas y violaciones formales y de prohibiciones), todo lo cual tiene por fin, casi siempre el perjuicio fiscal.

El contrabando ostenta una configuración jurídica unitaria, no obstante sus modalidades; pertenece al ilícito fiscal, por lo que resultan vanos los esfuerzos tradicionales de la doctrina para integrarlo en el campo ordinario de lo penal, pues su concepto es propio y sus caracteres específicos. Además, limitarlo a lo puramente patrimonial o como infracción a las normas administrativas, es desconocer su real trascendencia y, por lo tanto, no podría existir como infracción aduanera (art. 570 Código Aduanero) y como delito fiscal.

DEFRAUDACION FISCAL.

En nuestro país la doctrina utiliza el término "evasión" como sinónimo de defraudación. El doctor Flores Zavala (5) dice: "La evasión es ilegal, cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de las normas legales, como por ejemplo: el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos, etc....", más adelante se refiere a la "evasión ilegal o fraude al fisco".

Según el diccionario (6), defraudar es "usurpar a uno lo que le toca en derecho; privarle, con engaño, de algo que le corresponde"; y, evadir significa: "eludir una dificultad".

Aplicados dichos conceptos, encontramos que en nuestro dere-

(5).- "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", ed. Porrúa, México, -- 1966, pp. 264 y 265.

(6).- Alonso, Martín, Diccionario del Español Moderno, ed. Aguilar, Madrid, 1956.

cho fiscal positivo es acertada la definición que se hace de la defraudación fiscal, que, de acuerdo con el artículo 71 del Código Fiscal, dice: "Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto". En el artículo 72 se tipifican diez casos de defraudación; y, en los artículos 66, 75 y 76 se definen conductas que entrañan también otros aspectos de dicho delito.

La defraudación fiscal se caracteriza por la intención de dañar, ya sea mediante la ejecución voluntaria de un acto o la ocultación (omisión) con un fin deliberado: omitir todo o en parte el pago de un impuesto.

Los anteriores delitos -contrabando y defraudación fiscal- pueden considerarse que contienen y presentan peculiaridades propias, que forman en gran parte la especialidad del derecho represivo tributario.

De los demás tipos que contiene el Código Fiscal, el correspondiente a las falsificaciones de que trata el artículo 67, se encuentra subsumido en el artículo 241 del Código penal, y en relación al uso indebido del producto de esas falsificaciones (artículo 68), podría incluirse en lo dispuesto por el artículo 242 de dicho ordenamiento punitivo.

Por último, el artículo 65 solamente señala una sanción a la disposición constitucional, referente a la necesidad de un mandamiento previo extendido por autoridad competente, para el caso de practicar visitas domiciliarias.

CAPITULO V

GRADOS DE REALIZACION DEL DELITO FISCAL

Los "prácticos" italianos del siglo XIII establecieron en la doctrina del derecho penal, que el delincuente tenía, por necesidad, que seguir un camino determinado para darle vida al delito. Es así como surgen la fase psíquica o interna y la fase física o externa. La primera se genera en la mente del sujeto y la segunda se manifiesta en las acciones posteriores tendientes a la realización del ilícito. Este proceso se denomina desde entonces iter criminis.

La vida del delito descrita por la doctrina, se integra en forma más o menos coincidente; el concepto es el mismo, las palabras son las que varían. En tal virtud, el doctor Carrancá (1) nos dice: "a la primera fase pertenece la idea criminosa (motivo, deliberación y resolución); a la segunda, la manifestación de la idea (proposición, conspiración, inducción), la preparación, los actos ejecutivos (tentativa) y los de consumación"; para Fontán Balestra (2) "en ese espacio, comprendido entre la idea y la total consumación del delito, podemos distinguir cuatro etapas fundamentales: --- a) idea; b) actos preparatorios; c) actos de ejecución; d) consumación";--- en tanto que Jiménez de Asúa (3) nos explica que primero surge la tentativa o la idea de delinquir, le sigue la deliberación, la cual cristaliza en la resolución criminal; entre esta fase y la externa existe la resolución manifestada; y se entra ya en esta última etapa a los actos preparatorios, siguiendo el proceso con el comienzo de ejecución o tentativa, con el delito consumado y, terminando por último, con el delito agotado.

Sin embargo, son de explorado derecho, en materia penal, los conceptos inherentes a las fases interna y externa del delito, por lo que, --

(1).- Ob. cit., p. 387.

(2).- "Derecho Penal", ed. Abeledo-Perrot, Bs. Aires, 1957, p. 357.

(3).- "La Ley y el Delito", ed. Hermes, México' Bs. Aires, 1959, pp. 459- y 460.

aceptando la doctrina general sobre las mismas, sólo nos referiremos a su aplicación al delito fiscal y, en su caso, plantaremos las divergencias existentes entre ambos. De tal guisa estimamos el derecho penal como supletorio del derecho punitivo tributario, pues la mayoría de las instituciones de éste carecen de vida propia como sucede en el caso del "iter criminis".

En efecto, el legislador yerra en forma notable al expresar-- en el artículo 48 que los actos encaminados a la comisión del contrabando,-- así como su principio de ejecución y los que pudieran realizarlo son puni-- bles -hasta con las dos terceras partes del castigo establecido para el contra-- bando consumado: tentativa 7 aún cuando no llegue a consumarse por causas ajenas al agente; pues, siendo el contrabando un delito instantáneo, la mera introducción o extracción de la cosa, o sea, comenzar a ejecutar el contra-- bando, implica el haber cometido el delito y, por tanto, no puede hablarse de tentativa.

La tentativa cabe en delitos de tipo intencional, como la defraudación, pero no se concibe en las omisiones por culpa o negligencia y-- menos en las infracciones que se configuran objetivamente, como ya lo he-- mos dicho.

SISTEMA ADOPTADO POR NUESTRA LEGISLACION.

Según lo antes expuesto, en nuestra legislación vigente en -- materia fiscal se consideran expresamente casos de resoluciones manifestadas, actos preparatorios, tentativas, delitos consumados y delitos agotados.

Un ejemplo de resolución manifestada, lo ofrece el artículo - 49 fracción II, cuando señala como responsable del delito de contrabando a-- quien aconseje, provoque, instigue o compela a su ejecución.

Refiriéndonos a las conductas punibles que no constituyan ten-- tativa, delito consumado o delito agotado, nos ocuparemos de los actos pre-- paratorios.

Dentro del caso tipificado por el artículo 67 -falsificación de matrices, punzones, clichés, etc.-, creemos que los actos preparatorios, -- consistentes en hacerse de los originales necesarios sin autorización legal, - con el fin de realizar dicha falsificación, en razón de que dicha actividad entraña, casi sin dejar lugar a dudas, que la intención del sujeto es delic-

tuosa, es claro que tales actos deben ser penados.

Para los demás aspectos de la vida del delito son aplicables los principios del derecho penal, y en tratándose de la tentativa, el Código tributario hace especial mención de ella en su artículo 48 ya comentado. Al respecto, insistimos en sostener que en el contrabando, la tentativa no llena los presupuestos de la misma, ya que el sólo inicio ejecutorio se debe entender como delito consumado. El artículo 49 fracción I se refiere específicamente a actos de ejecución; y, por último, la fracción IV del artículo 51 dispone que son aplicables las mismas penas del contrabando, a quien pretenda extraer mercancías etc., y la fracción III que habla de quien ampare o pretenda amparar, nos da a entender que el legislador al usar el verbo pretender en su modo subjuntivo se refiere a casos de tentativa, ya que éste -el modo- denota una acción dudosa, posible o deseada. El artículo 73 se refiere a la intención de defraudar.

Hechas estas excepciones, los tipos descritos por el Código se refieren a delitos en grado de consumación, y solo se acepta la noción del delito agotado en relación con la defraudación fiscal.

LA CODELINCUENCIA EN EL DELITO TRIBUTARIO.

Existen numerosas doctrinas penales sobre el tema, mismas que han servido para hacer una total delimitación del mismo, y cuyos principios generales son aplicables al derecho penal fiscal.

Hay codevincuencia cuando el delito ha sido cometido por varias personas que, previo concierto, se dividieron el esfuerzo para consumarlo.

Por lo que toca a sus formas de manifestación en el campo tributario, tomando en cuenta los caracteres tan especiales de éste, existen tres, a saber: autoría y coautoría; instigación y, complicidad.

El autor y el coautor se encuentran tan íntimamente ligados que, como dice Soler (4), quien es la causa de un delito y lo ejecuta, como también aquél que participa en igualdad de situación con otro a la producción del hecho común, son autores.

(4) ob. cit., t. II, p. 564.

En la instigación, expresa Michel (5), un tercero, deliberadamente, induce o determina a un responsable a realizar un acto o incurrir en una omisión, que las leyes fiscales declaran punible. Es menester, pues, un proceder intencional, pero no es indispensable que exista interés personal por parte del instigador, aunque en algunos casos pueda tenerlo.

El mismo Michel (6) señala que la complicidad consistirá en el auxilio o cooperación prestada al infractor, en la realización del hecho punible. La complicidad por negligencia es concebible sólo teóricamente, pues la doctrina se ha encargado de destacar su carácter intencional, ya que basta que el cómplice aprecie cabalmente los principales aspectos del acto contrario a las leyes fiscales, aunque no sea en sus mínimos detalles, y tenga el propósito-reflexivo de facilitar los designios del infractor. En suma, es un colaborador del mismo acto delictivo.

El Código Fiscal legisla específicamente sobre estas tres formas, en sus artículos 49, 51 fracción V y 58.

Cabe hacer un comentario sobre un aspecto que debe ser punible, la incitación a no pagar los impuestos. Al respecto no dice nada nuestro Código; sin embargo, Flores Zavala (7) considera que incitar a una abstención general del pago de impuestos, constituye una verdadera insurrección. Es una resistencia pasiva a la autoridad de un gobierno, pues se le imposibilita para el desempeño de sus atribuciones y, por ende, debe ser incluido en el Código penal como delito que atenta contra la seguridad interior de la nación.

Estamos de acuerdo con el maestro Flores Zavala en cuanto que tal conducta sea calificada como delito, más, diferimos de su opinión de que sea comprendida en el Código penal como contraria a la seguridad interior de la nación, pues atendiendo a la naturaleza del bien jurídico protegido por la norma, cabe considerar que la ley tutelar debe ser la de carácter fiscal, ya que se trata de una cuestión impositiva.

(5) ob. cit., p. 83.

(6) ob. cit., p. 85.

(7) ob. cit., p. 272.

EL ENCUBRIMIENTO.

Es necesario explicar cómo considera el encubrimiento el Código penal vigente, antes de comentarlo en relación con el artículo 50 del Código Fiscal. Al decir de Ceniceros y Garrido (8), miembros de la Comisión redactora de aquél, "hubo la tendencia a considerar como tal, al que implica ayuda al delincuente sin previo acuerdo con él, pues si existe acuerdo anterior, más bien se trata de complicidad, y ésto con el fin práctico de convertir el encubrimiento así entendido, en delito específico".

"Sin embargo, no fue posible incluir todos los casos de encubrimiento, como figura delictiva especial, por la dificultad práctica en cuanto a la represión, ya que quedaría supeditado el éxito de un proceso por encubrimiento, al previo en el que se declara la responsabilidad de los partícipes en el delito encubierto".

Lo anterior fue resuelto dándole al encubrimiento un grado en la coparticipación, como regla general, en los términos del artículo 13 y considerándolo igualmente como delito específico en los casos de los artículos 400 y último del Código penal.

El Código Fiscal de la Federación establece el delito de encubrimiento como específico en los artículos 50 y 77. En el primero se refiere al encubrimiento en el delito de contrabando y en el segundo al encubrimiento en materia de elaboración y comercio clandestinos.

Sin embargo, en las hipótesis de los artículos mencionados no se definen los caracteres específicos del encubrimiento, y sólo se estructuran conceptos tanto de la coparticipación como del encubrimiento, dentro de los límites señalados por la doctrina penal.

En el encubrimiento es menestar que haya dolo específico y, en esta razón, la fórmula que permitiera delineararlo se establecería sobre la base del conocimiento del encubridor de que lo que se ha recibido, lo que se posee o lo que se adquirió, son los efectos sustraídos al control de la autoridad en la oportunidad de su importación, o bien, que la persona a quien se ayuda sea responsable de la comisión de alguno de los delitos comentados.

(8).- ob. cit., p. 57.

CAPITULO VI

DE LA APLICACION DE LAS PENAS AL DELITO FISCAL.

NATURALEZA DE ELLAS.

Es consecuencia de nuestra defectuosa legislación tributaria, el sistema punitivo que establece por violación de sus normas.

Nuestro Código Fiscal señala como pena aplicable a los delitos fiscales, la privación de la libertad del responsable. Esta pena es el reproche social que acompaña al hecho delictivo como uno de sus elementos. Su imposición corresponde al Estado como tutelar de los bienes jurídicos, para resocializar al reo y dar una lección al resto de la colectividad para que no delinca. Esta facultad de sancionar se impone a través del poder judicial por mandato -- constitucional (artículo 21), y así se comprende también en los artículos relativos del Código Fiscal. Sin embargo, dicha aplicación se ve vulnerada por las disposiciones del propio Código que se refieren a la declaratoria previa de perjuicio fiscal y a la querrela, pues aparte de no acatar la Constitución, no cumple con lo señalado en el artículo 45 de dicho ordenamiento, que considera de aplicación supletoria al Código Penal.

Respecto a la naturaleza de las penas, en el área fiscal tenemos que se diversifican según se trate de faltas o contravenciones o de verdaderos delitos. En el primer caso tienen un carácter administrativo y en el segundo de índole punitiva.

En este orden de ideas, si la sanción es pecuniaria -reparatoria del daño- se está ante una infracción administrativa; si la pena es privativa de la libertad -ejemplar, aflictiva, represiva- se está ante una sanción penal.

El Código Fiscal así lo entiende y, al respecto, señala penas privativas de libertad para la comisión de todos los delitos fiscales. Ahora bien, el régimen de penas por infracciones fiscales y por delitos de la misma especie, consiste en penas principales, graduadas según el criterio establecido por el artículo 52 del Código penal, y en penas accesorias establecidas conforme a la

naturaleza de ciertas infracciones y a la personal condición de los causantes. - Por cuanto a los delitos fiscales, el Código establece penas de prisión proporcional a los impuestos omitidos por el responsable; en igual forma prevé los casos en que no sea posible conocer esa cantidad; o fija únicamente límites inferior y máximo para que el juzgador tenga arbitrio en la determinación de la pena.

DE LA INDIVIDUALIZACION DE LAS SANCIONES.-

"Mientras mayor individualización permite un Código -dicen -- Ceniceros y Garrido (1), más se amolda la pena al delincuente y se humaniza la represión. No hay delitos sino delincuentes, no hay delincuentes sino hombres. Refiriéndose ya concretamente al tema, manifiestan (2), que, con Saleilles, se pueden estudiar tres formas de individualizar las penas, a saber: la judicial, la legal y la administrativa".

Siguiendo los conceptos de los autores citados, en razón de considerar que son personas autorizadas para glosar el sistema o el criterio seguido en el Código penal de 31 -que en el caso es de aplicación supletoria al Código Fiscal-, podemos decir con ellos (3) que el Código citado en primer término -- "rompió con la métrica penal de atenuantes y agravantes, y de modo franco y definitivo permite al juez no sólo dar mayor o menor valor a las circunstancias-subjetivas y objetivas que concurran en el delito, sino apreciar circunstancias-nuevas que la ley no pudo prever y enumerar".

Refiriéndonos ya concretamente a lo que se puede considerar la individualización legal, diremos que es la que hace el Código Fiscal al determinar la pena imponible a cada delito, fijando para aquella un límite mínimo y uno máximo. La individualización judicial consiste en la que hace el juzgador al aplicar la norma tomando en cuenta las disposiciones del artículo 52 del Código penal, o sea, la naturaleza del delito, los medios utilizados para cometerlo, la trascendencia del mismo, la condición del agente, etc., pues, se debe adecuar la pena al delito y sobre todo a la peligrosidad del delincuente.

Por último, la individualización administrativa es la que se apli

(1).- ob, cit., p. 150.

(2).- ob, cit., p. 150.

(3).- ob, cit., p. 151 ss.

ca durante el cumplimiento de la pena por las autoridades encargadas de la ejecución de la misma, alargándola o reduciéndola según la mala o buena conducta del reo mediante las instituciones de la retención y la libertad preparatoria.

Luego entonces, aceptamos lo dispuesto por el Código Penal en los artículos 84 a 89, que reglamentan dichas instituciones y, para tal efecto nos basamos en el artículo 45 del Código Fiscal que se refiere a la aplicación supletoria de tal ordenamiento en lo no previsto por éste.

Nuestra legislación fiscal siguiendo el criterio establecido en contra de las penas cortas privativas de libertad, adopta la condena condicional en su artículo 44, párrafo segundo, siempre que se haya cubierto o garantizado el interés fiscal.

FINALIDAD Y CARACTERISTICAS DE LA PENOLOGIA FISCAL. -

Repetimos que la legislación fiscal vigente en nuestro país, considera que en todo lo no previsto son aplicables las disposiciones del derecho penal común, por lo que resulta lógico inferir que cuando legisla para su materia, sus instituciones punitivas adquieren el carácter específico de normas penales fiscales.

Consecuentemente, tratándose de los fines perseguidos con la sanción, podremos afirmar que en materia tributaria el principal es el reparatorio del daño, ¡como si siempre se tratara de una simple infracción administrativa; por lo que no existe razón desde este punto de vista, el marcar diferencias entre la infracción y el delito.

En el derecho tributario debe imperar el criterio de que la pena por excelencia es la privativa de la libertad, porque se ha vulnerado un bien jurídico y que, por ser éste de orden público, ante todo está el interés común, y no solo el interés representado por el fisco federal. De lo que resulta que el Poder Legislativo ha cometido un grave error al conceder facultades que van en contra de nuestra Carta Magna, como las descritas por los artículos 43 y 73, último párrafo.

La finalidad fundamental de las penas fiscales es represiva, pues son de índole aflictiva e intimidatoria, pues se busca con el ejemplo la prevención de violaciones a las leyes fiscales y, con ello, asegurar la máxima

recaudación de impuestos por parte del Estado, para que éste, a su vez, pueda cumplir con sus gobernados, proporcionándoles los servicios necesarios para facilitar su subsistencia, bienestar y felicidad; dicho en pocas palabras, para que pueda lograr el bien común.

En cuanto a las características de la pena por comisión de delitos fiscales, se puede afirmar que las mismas responden al perjuicio patrimonial que sufre o pudo haber sufrido la hacienda pública.

CIRCUNSTANCIAS EXIMENTES DE RESPONSABILIDAD. -

Las circunstancias en que se cometen los delitos fiscales pueden originar en ciertos casos la exención de las penas respectivas. En la órbita del derecho penal fiscal, como en la del derecho penal común, son de aplicación los principios de las eximentes.

Consideradas en forma genérica, dichas eximentes se conforman, atendiendo a los elementos del delito, de la siguiente manera:

I) En cuanto al acto, por falta de acción en razón de obrar a impulso de una fuerza irresistible.

II) Cuando haya atipicidad, derivada de los casos generales del concepto del delito.

III) Cuando concorra alguna causa de justificación en la antijuridicidad de la conducta.

IV) Cuando el agente sea inimputable.

V) En relación con la culpabilidad, el error de hecho y la no exigibilidad de otra conducta.

VI) En el caso de las condiciones objetivas de punibilidad, el incumplimiento de las mismas.

VII) En la punibilidad, el arrepentimiento y móviles afectivos.

EXTINCION DE LA RESPONSABILIDAD PENAL FISCAL.-

La acción que tiende a que el sujeto responsable de la comisión de un hecho violatorio de las leyes de la materia sea juzgado, se extingue por causas determinadas que inhabilitan para el ejercicio de la acción penal y, por tanto, destruyen la pretensión punitiva preexistente.

En el derecho penal común, la responsabilidad se extingue por muerte del delincuente, amnistía, perdón y consentimiento del ofendido, indulto, rehabilitación y prescripción.

En el derecho penal fiscal se deben tomar en cuenta sus características propias y específicas, que no siempre hacen aplicables las normas del derecho penal. Analizaremos los distintos casos que se aceptan:

a) Muerte del delincuente.- No existe duda sobre el hecho -- de que la muerte extingue los efectos punitivos, pues la pena privativa de libertad no puede hacerse efectiva en la persona del heredero, ya que es de carácter personal. Con la muerte, dice el artículo 91 del Código penal, se extingue la acción penal, así como las sanciones que se hubieren impuesto.

b) Perdón y consentimiento del ofendido.- Para el derecho punitivo, el perdón y el consentimiento deben ser otorgados en forma incondicional. El consentimiento ha de ser anterior al delito; en cambio el perdón debe ser posterior, pero debe otorgarse antes que el Ministerio Público formule sus conclusiones. Además, para que proceda, el delito no debe ser de los que se persiguen por oficio.

El Código Fiscal trata de establecer un perdón sui generis, pues que lo sujeta a condición -pago de los impuestos omitidos-; y, lo establece para delitos que se persiguen de oficio.

c) Prescripción.- La prescripción en el derecho penal fiscal y en el derecho penal ordinario responde a imperativos de orden público, por los cuales y atendiendo al mero transcurso del tiempo, el Estado no puede continuar el ejercicio de su actividad tendiente a la averiguación y represión de los delitos, según que sea referida a la acción o a la pena. Con la prescripción de la acción se impide la iniciación de la averiguación necesaria para poder aplicar la pena. La prescripción de ésta opera cuando no se ejercita dentro del plazo legalmente determinado.

Al efecto, rigen las reglas contenidas en los artículos 100 al --
118 del Código Penal.

CAPITULO VII

IMPORTANCIA DE LA PREVENCION DEL DELITO FISCAL.

Dentro del derecho represivo, la prevención ha de ser considerada como el medio de evitar o contener la criminalidad latente o potencial, antes que se manifieste en sus efectos lesivos, atacándola en sus mismos orígenes y procurando del modo más efectivo el mejoramiento general de la sociedad mediante la disminución de la delincuencia.

Ahora bien, debemos tener en cuenta que la gente de todo el mundo ve en el gobierno la fuente de muchas cosas. En bastantes países, en los que el gobierno ha estado en manos de oligarquías que no han buscado más que su propio bien o que han servido de instrumento para el dominio ajeno, se ve a aquél como venero de dificultades y opresión. Se le mira con temor, y la gente busca rehuir sus exigencias y exacciones. Hay regiones de Asia, Africa, Medio Oriente y América Latina en que grandes sectores de la población no han recibido nada del gobierno, que no han tenido contacto con el mismo, o cuyas relaciones han sido leves, por lo que no acuden a él para nada. Por otra parte, hay lugares de dichas regiones donde han imperado largas tradiciones de regímenes paternalistas que han sido causa de que la gente acuda al gobierno para todo. No se emprende nada sin la aprobación del gobierno y, si se desea o se necesita algún servicio o función nuevos, se considera que la única manera de lograrlo es dirigiendo la correspondiente petición a las autoridades públicas. Nadie piensa en el esfuerzo particular cooperativo, y hasta se le esquiva por el temor de que sea visto con desconfianza por los funcionarios públicos. En la lucha por el desarrollo nacional, es muy grande la necesidad de movilizar los esfuerzos y la iniciativa de todos, pero los prejuicios y actitudes tradicionales obstaculizan el camino. La tarea de formar sociedades y economías nacionales viables, capaces de hacer frente a los problemas del mundo moderno, es una empresa compleja y difícil.

En el transcurso de los años, los jefes políticos se han valido de diversos métodos para conseguir el respaldo popular. En las sociedades tribales del Medio Oriente, los llamados al parentesco pueden servir para este fin. Las afirmaciones de nacionalismo y los llamados al orgullo nacional resultan ser po

deros alicientes para la colaboración en aquellos países que, como Inglaterra, Alemania, Francia, Estados Unidos y México, tienen ya una larga tradición de conciencia nacional. El nacionalismo es una fuerza poderosa en países como Egipto, Birmania, la India o Indonesia, que han logrado hace poco su independencia. Queda todavía por ver cuales serán las fuerzas de cohesión que habrán de prevalecer en algunos países africanos que se han establecido a base de fronteras artificiales derivadas de la vieja jurisdicción colonial. De parecida manera, la unidad religiosa y racial ha sido utilizada con motivo de los esfuerzos encaminados a fomentar el respaldo popular a la acción del gobierno, o para conseguir la lealtad a un dirigente determinado.

Cada una de estas manifestaciones tiene un lugar propio; pero no cabe esperar que ninguna de ellas, ni todas tomadas conjuntamente, puedan engendrar un respaldo popular, sostenido por mucho tiempo, para las enormes empresas en las que se hallan embarcadas las naciones del mundo de hoy. Este tipo de respaldo popular no se puede conseguir más que gracias a la confianza dispensada a los factores que contribuyen a edificar los cimientos sólidos y duraderos que requiere la confianza del pueblo. Algunos de estos factores pueden servir para ganar la confianza del pueblo, sobre todo en los aspectos fundamentales de su política fiscal.

Sin embargo, es posible que transcurran muchos años para eliminar la desconfianza que, respecto a los fines del gobierno y de la actividad pública, se ha ido acumulando en uno que otro país del mundo. La buena disposición para pagar los impuestos con la coacción mínima, es señal de confianza en el régimen político y en el administrativo.

Esta confianza se logrará y con ello el respaldo popular a los programas fiscales del gobierno, cuando se logre una total identificación y comunicación de los fines y objetivos nacionales. En segundo lugar hay que considerar la confianza en la integridad de los titulares del gobierno. En forma destacada se presenta como tercer elemento, la equidad impositiva; la estructura de los impuestos constituye un poderoso instrumento para moldear la organización social y económica. Puede empobrecer a una clase social, destruir las fortunas de los individuos, ahogar la iniciativa, alterar la especulación, estimular las inversiones, redistribuir la riqueza o canalizar los ahorros hacia determinados campos de la actividad económica. Debido a su importancia y al papel que desempeña en el bienestar común, la estructura de los impuestos guarda mucha relación con la buena disposición de la gente para respaldarla.

A fin de asegurar esta conducta, el sistema impositivo tiene que ser justo. Esto no quiere decir que tenga que dejar caer su peso por igual sobre todos los sectores de la población, que tenga que gravar más a los ricos que a los pobres, ni que tenga que basarse únicamente en la capacidad de pago. Lo justo depende de si la estructura fiscal lleva o no al cumplimiento de los objetivos económicos y sociales aceptados por la nación. Depende de si alienta una actividad económica deseable; de si trata a los individuos en un pie de igualdad; de si es susceptible de administración imparcial.

Por último se deberá tener en cuenta la importancia de una información adecuada, comunicada en forma efectiva al público, como factor capital para conseguir el respaldo popular para los programas y actividades del Estado. Si la gente no sabe lo que éste hace, ni que metas se ha fijado; cuáles son sus planes, qué adelantos se han logrado ni con que dificultades se ha tropezado, habrá muy poca buena voluntad por parte del público para secundarlo económicamente. A menos que la gente sepa que se espera de ella en forma de contribuciones, a que fines irán destinadas éstas, y la manera en que el ciudadano debe de cumplir tales obligaciones, habrá una gran cantidad de dinero que estará perdida para el gobierno por pura ignorancia.

El campo de los ingresos fiscales es particularmente complejo. En primer lugar, hay una gran diversidad de impuestos: federales, municipales, locales. A cualquier persona le resulta extremadamente difícil saber exactamente cuáles impuestos son los que debe pagar; en qué circunstancias, por qué cantidad, a quien y mediante qué procedimientos. A menudo se deja al contribuyente a oscuras hasta que se encuentra con un problema de liquidación de impuestos y descubre que no sólo está sujeto a uno que desconocía, sino que también se ha atrasado en el pago del mismo y que tiene que soportar recargos.

En otras situaciones, la falta de conocimiento es fuente de tales temores, respecto a la totalidad de los procedimientos impositivos, llegando se a la conclusión de que la mejor manera y más fácil de salir del problema es evadiendo el impuesto, actitud que se fomenta por la carencia de una información exacta que diga lo que se espera y lo que se ha de pagar.

Ahora bien, el cumplimiento efectivo depende de una legislación razonable y bien meditada, de la determinación de sistemas adecuados de contabilidad y de autoridad apropiada para investigar y comprobar la adecuación y exactitud de los libros y declaraciones de impuestos. También dependerá de la búsqueda económica, de las estadísticas, que revelen cuáles son los

puntos que han de investigarse y en los que hay que hacer esfuerzos especiales para el cumplimiento de la ley.

Pero, antes que nada, se deberá fomentar el principal factor de la prevención de la delincuencia fiscal, que es la educación que recibe el individuo desde niño, ya en la escuela, ya en el propio hogar. Al efecto, cuando se le empieza a inculcar el amor a la patria, se le debe hacer ver que una mejor manera de hacer algo por ella, es respondiendo a todas las obligaciones -- que existen para con la misma, que así como se aguarda que empuñe las armas -- en aras de ella, se espera que contribuya a su existencia, para realizar sus fines de utilidad pública, proporcionando el bien común.

ORGANIZACION DE LA JURISDICCION REPRESIVA.-

Constitucionalmente les corresponde al Ministerio Público y a los jueces federales la persecución y represión de los delitos fiscales. Sin embargo, es la Secretaría de Hacienda quien se encarga de dichas funciones a través de un sinnúmero de autoridades -- Inspección Fiscal Federal, Dirección de Aduanas, Dirección de Registro Federal de Automóviles, etc. --, disponiendo, -- también, sobre cuando procede o no el ejercicio de la acción penal. Hubo -- necesidad de incluir la fracción VII del artículo 83 del Código Fiscal, referente a la facultad de las autoridades tributarias para allegarse las pruebas necesarias a fin de denunciar al Ministerio Público Federal la posible comisión de un delito fiscal, o en su caso, para formular la querrela correspondiente, haciendo -- hincapié en que las actuaciones que realicen dichas autoridades tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial y que la Secretaría tendrá el carácter de coadyuvante del Ministerio Público, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales. Sin embargo, en la práctica dicho precepto es letra muerta, porque su aplicación está -- condicionada al arbitrio del fisco.

Creemos que, para que exista una verdadera represión en el -- campo de la delincuencia fiscal, es necesario que las leyes relativas sean razonables y bien meditadas, y tengan una aplicación justa y sin discriminación, -- obligando a su estricto cumplimiento a las propias autoridades. Solamente en esta forma podrá lograrse una verdadera intimidación, que se traduzca en una real y efectiva represión de la delincuencia fiscal.

Una vez logrado esto, se impone considerar el problema huma--

no. Primeramente hay que establecer un reglamento de las facultades discrecionales de los altos funcionarios, aplicables únicamente en casos de duda. Por lo que se refiere al personal encargado de investigar los casos que pueden constituir violación delictuosa de leyes fiscales, aparte de hacersele conocer el límite de sus atribuciones y la responsabilidad en que incurre cuando actúe fuera de él, será menester que se le imparta una capacitación especial, para que puedan atender con la debida solvencia técnica sus obligaciones. Por lo demás, hay que tener un profundo respeto a la Constitución, por cuanto a los principios que establece para la investigación de los delitos, las facultades de las distintas autoridades y demás aspectos legales.

Es de mencionarse en relación con la función represiva, que de acuerdo con los criterios más modernos en la lucha contra la delincuencia fiscal, se ha encontrado que, tanto una conveniente investigación económica como estadística, ofrecen sorprendentes resultados, pues, permiten determinar que puntos impositivos o que causantes han de investigarse, así como señalar donde es necesario hacer un cambio, una modificación, una derogación, etc., para lograr un mayor cumplimiento de la ley.

LOS RECURSOS.

Por último, consideraremos en relación con esta cuestión, que los recursos en el derecho penal fiscal, son aquellos que legamente caben en contra de la aplicación de la ley, a saber: como el Código Fiscal de la Federación comprende los delitos fiscales y, estos son de la competencia de los jueces federales, todos los recursos del orden procesal que norman los procedimientos de estas autoridades pueden invocarse en las causas instruidas por delitos tributarios.

En cuanto a las sentencias que dicten los jueces de Distrito se puede promover el juicio de amparo y su revisión en los términos de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de acuerdo en lo dispuestó por su Ley Reglamentaria.

Como simple comentario, nos referiremos a lo que, para nosotros, constituye un verdadero "recurso", que se encuentra en el texto del artículo 43 tantas veces mencionado del Código Fiscal; pues, el hecho de que el delincuente cubra las prestaciones fiscales originadas por el delito y, en consecuencia, se libere del ejercicio de la acción penal en su contra, constituye en

es un "recurso extraordinario", injusto e inequitativo, ya que hará uso de él -- quien tenga solvencia económica y quien, por su grado de cultura, comprenda el beneficio de dicho precepto.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El Derecho Penal Fiscal podría ser considerado como una disciplina autónoma, pues el carácter específico que tienen el delito tributario y su sanción ha determinado la disyunción entre esta materia y el Derecho penal común. Además, se debe tener en cuenta que su objeto exclusivo es el de proteger y defender los intereses públicos y sociales: el bien común.

Hemos señalado intencionalmente "podría", ya que creemos en su plena autonomía científica para el futuro, cuando su legislación sea un todo armónico, inspirado en los principios de justicia y equidad.

SEGUNDA.- En la aplicación del derecho punitivo tributario hay que tener en cuenta la realidad política, social, económica y cultural de nuestro país, criterio que debe prevalecer también para elaborar las normas fiscales a fin de que -como ya lo expresamos- se inspiren en la equidad y la justicia, y no en opiniones circunstanciales o demagogias dañinas.

TERCERA.- Pugna con la Constitución la facultad discrecional de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para juzgar los casos en que procede el ejercicio de la acción penal tratándose de la comisión de los delitos fiscales, por lo que cabe la supresión de los artículos 43 y 73 in fine, del Código Fiscal, pues compete al Ministerio Público Federal en los términos del artículo 21 constitucional, poner en conocimiento de la autoridad judicial los respectivos hechos delictuosos, para los efectos de su represión.

CUARTA.- Las normas del Derecho Penal Fiscal tienden a proteger el impuesto como bien jurídico y como una expresión máxima de la soberanía estatal, por lo que no es técnico exigir querrela para los delitos enumerados por el artículo 43 del Código Tributario, ya que los delitos fiscales no son de orden privado, sino que afectan el interés público.

QUINTA.- La actividad de la autoridad fiscal debe limitarse en los casos

impositivos de carácter penal, a reunir las pruebas para la denuncia al Ministerio Público Federal de la comisión de los delitos correspondientes, y a colaborar con éste para la punición de los mismos.

SEXTA.- El Estado debe hacer una amplia campaña educativa entre la masa contribuyente y las nuevas generaciones, a fin de formar una verdadera conciencia pública acerca del fiel cumplimiento del artículo 31 de la Constitución, ya que las conductas ilícitas en el campo tributario, violan los principios de solidaridad que son la base de nuestro bienestar común.

SEPTIMA.- Igualmente debe informar periódicamente al pueblo del importe de las recaudaciones y de los egresos, señalando el uso a que los destina para inspirar confianza en su política y alentar al causante en el cumplimiento de sus deberes fiscales.

OCTAVA.- La actividad legislativa en materia fiscal, tiene que ser producto de cuidadosos estudios técnicos sobre la base de la igualdad, la proporcionalidad, la equidad y la justicia del impuesto. Por otra parte la redacción de las normas correspondientes, debe ser precisa y clara, a fin de que todo mundo pueda entenderlas y acatar sus disposiciones.

NOVENA.- En cuanto a la política criminal del Estado en materia fiscal, hay que orientarla a la aplicación indeclinable de la ley, sobre todo en el campo punitivo, pues de otra suerte el efecto intimidatorio se desvanece. Igualmente le corresponde desarrollar una mayor actividad preventiva de la delincuencia tributaria.

DECIMA.- Es necesario revisar las disposiciones del Código Fiscal concernientes a los delitos, principalmente en lo relativo al contrabando, por la generalización que hace de los tipos, ya que considera como tal a meras infracciones administrativas y a la defraudación en materia aduanera.

UNDECIMA.- Procede la derogación del artículo 48 del Código Fiscal, en vista de que no puede existir este grado de vida en el delito de contrabando.

DUODECIMA.- Es necesaria una revisión del Código Fiscal por lo que respecta a la cuantificación de las penas señaladas a los delitos correspondientes, porque en algunos casos son excesivas y en otros sancionan débilmente. Además, debe deslindarse bien en el área fiscal la jurisdicción penal propiamente dicha y la de carácter administrativo, para que no haya concurrencia de ambas jurisdicciones sobre un mismo hecho delictuoso, teniendo en cuenta que las penas tienen diferencias sensibles según se trata de una u otra jurisdicción.

En el desarrollo del presente trabajo, hemos tratado de configurar el espíritu de nuestra materia, la substancia que le es propia; hemos participado de inquietudes que no han podido quedar plasmadas por las limitaciones inherentes en este tipo de esfuerzos, pero que, sin embargo, creemos firmemente nos mantendrán por bastante tiempo apegados al estudio.

Nuestro propósito fue sobre todo, que las conclusiones de la presente tesis tuvieran un interés práctico, y fueran el fruto de las propias reflexiones y de las personas que con sus observaciones y estudios contribuyeron directa o indirectamente a su elaboración.

BIBLIOGRAFIA

- Agencia para el Desarrollo Internacional. "Modernización de la Administración de Rentas Públicas", México, 1962.
- Alonso, M. "Diccionario del Español Moderno". ed. Aguilar, Madrid, 1966.
- Antolisei, F. "El Derecho Penal", Criminalia, año --- XXIII, México, 1957.
- Bielsa, R. "Estudios de Derecho Público", ed. De-- palma, Bs. Aires, 1951.
- "Nociones Preliminares de Derecho Fis-- cal", Bs. Aires, 1944.
- Carano-Donvito, G. "Trattato di Diritto Penale Finanziario", Editrice Nazionale Roux e Viarengo, Torino, 1904.
- Carrancá y Trujillo, R. "Derecho Penal Mexicano", México, 1967.
- Castellanos Tena, F. "Lineamientos Elementales de Derecho Pe-- nal", México, 1959.
- Ceniceros y Garrido. "La Ley Penal Mexicana", ed. Botas, -- México, 1934.
- Del Rosal, J. "Ideas sobre la Aplicación de los principios del Derecho Penal a la Infracción - Tributaria", fasc. de la X Semana de Es-- tudios de Derecho Financiero, Madrid, -- 1963.
- Dematteis. "Manuale di Diritto Penale Tributario", ed. Giappichelli, Torino, 1933.

- Di Renzo, F. "Il Sistema Tributario Romano", Napoli, 1950.
- Eheberg, C.T. "Hacienda Pública", ed. Gili, Barcelona, 1929.
- Fernández Doblado, L. "La Ley sobre atribuciones al Ejecutivo - Federal en Materia Económica, en su aspecto represivo", Criminalia, año XXV, - México, 1959.
- Fernández Lalanne, P. "Derecho Aduanero", ed. Depalma, Bs.-Aires, 1945.
- Ferrater M. "Diccionario de Filosofía", ed. Sudamericana, Bs. Aires, 1965.
- Flores Zavala, E. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", ed. Porrúa, México, 1966.
- Fontán Balestra. "Derecho Penal", ed. Abeledo-Perrot, - Bs. Aires, 1957.
- Fraga, G. "Derecho Administrativo".
- Garrido, L. "Los Delitos Fiscales", Criminalia, año - XXV, México, 1959.
- Giannini. "Instituciones de Derecho Tributario", ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- Giorgetti, A. "La Evasión Tributaria", ed. Depalma, - Bs. Aires, 1967.
- Giuliani Fonrouge. "Derecho Financiero", ed. Depalma, Bs. Aires, 1965.
- Houchon, G. "Psicosociología del Fraude Fiscal", cuad. Criminalia, México, 1964.

- Ingresso. "Diritto Finanziario", ed. Jovene, Napoli, 1956.
- Jarach. "El Ilícito Tributario", Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, México, - 1967.
- "Las Multas Penales y la Teoría del Derecho Penal Administrativo", Rev. Jurídica de Córdoba, Bs. Aires, 1947.
- Jiménez de Asenjo, E. "Manual de Derecho Penal Especial". - Rev. de Derecho Privado, Madrid, 1950.
- Jiménez de Asúa, "La Ley y el Delito", ed. Hermes, México-Bs. Aires, 1959.
- "Tratado de Derecho Penal", ed. Losada, Bs. Aires.
- Lomelí Cerezo, M. "El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal", Cía. - Ed. Continental, México, 1961.
- López Velarde, G. "Jurisprudencia y Tesis de la Suprema -- Corte de Justicia de la Nación en Asuntos de la Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación", México, 1960.
- Mayer, O. "Derecho Administrativo Alemán", ed. De palma, Bs. Aires, 1950.
- Mehl, L. "Science et Technique Fiscales", P.U.F. Paris, 1959.
- Michel. "Les Infractions Fiscales et leur repression dans la Doctrine et la Legislation Suisses" F. Rouge & Cie., Lausanne, 1953.
- Middendorff. "Sociología del Delito", Rev. de Occidente, Madrid, 1961.

- Myrbach-Rheinfeld. "Précis de Droit Financier", ed. Giard-
et Briere, Paris, 1910.
- Pavón V. "Manual de Derecho Penal Mexicano", --
México, 1967.
- Porte Petit, C. "Apuntamientos de la Parte General de -
Derecho Penal", México, 1960.
- "Importancia de la Dogmática Jurídico --
Penal", México, 1954.
- Pugliese, M. "Derecho Financiero", F.C.E., México,
1939.
- Rivera Silva. "Los Delitos Fiscales Comentados", Méxi-
co, 1959.
- Rousseau, J.J. "El Contrato Social".
- Scailteur, C. "Le Contribuable et l'état", Lovaina, --
1961.
- Serra Rojas, A. "Derecho Administrativo", ed. Porrúa, --
México, 1965.
- Soler, S. "Derecho Penal Argentino", ed. La Ley,
Bs. Aires, 1945.
- Spinelli. "La Repressione delle Violazioni delle --
Leggi Finanziarie nella Scienza e nel --
Diritto", ed. Giuffré, Milano, 1954.
- "Norme Generali per la Repressione del-
le Violazioni delle Leggi Finanziarie", --
ed. Giuffré, Milano, 1947.
- Stefani. "Reflexiones Económicas y Financieras so-
bre el Fraude Fiscal", Rev. de Derecho-
y Ciencia de las Finanzas, Milano, 1953.

Urzúa Macías, E.

"El Derecho Penal Administrativo", año-
XVII, Criminalia, México, 1951.