



Universidad Nacional Autónoma de México
FACULTAD DE DERECHO

Estudio Dogmático del Delito de
Defraudación Fiscal

TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
ALEJANDRO EUSEBIO VAZQUEZ

MEXICO, D. F.

1 9 7 5



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

- I N D I C E -

CAPITULO I

El Derecho Fiscal y sus relaciones con otras ramas del Derecho.

CAPITULO II

El delito de defraudación fiscal en la legislación.

CAPITULO III

El delito de defraudación fiscal y sus aspectos positivos y negativos.

CAPITULO IV

Casos de defraudación específica contenidos en el Código Fiscal.

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

CAPÍTULO I

EL DERECHO FISCAL Y SUS RELACIONES CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO.

- SUMARIO: 1. El hombre y la colectividad.
2. El Estado y sus necesidades económicas.
3. Fuentes de ingresos del Estado. 4. Con
cepto constitucional del impuesto. 5. Dere
cho penal común y Derecho penal especial.
6. Derecho penal común y Derecho penal fis-
cal. 7. Derecho penal administrativo.
8. Derecho penal fiscal. 9. Delitos conte-
nidos en el Código Fiscal. 10. Carácter ju-
rídico de los delitos fiscales.

1. El hombre es un ser sociable por natura-
leza, decía Aristóteles, es decir, nunca vive aislado
sino siempre en colectividad, ahora bien, éste como
todo ser viviente tiene una serie de necesidades que
satisfacer, y que en ocasiones puede lograr individual
mente, pero en otras, necesariamente requiere de la
colaboración de los demás.

El Estado es el encargado de obtener los recursos pecuniarios indispensables para satisfacer las necesidades de la colectividad. Entre los principales medios con que cuenta el Estado para allegarse dichos recursos tenemos los siguientes: impuestos, derechos, productos y aprovechamientos. De éstos la más importante fuente de ingresos la constituyen los impuestos.

2. "El Estado, dice Gabino Praga, puede obtener por dos medios diferentes los recursos pecuniarios indispensables para su sostenimiento: por virtud de un acto de colaboración voluntaria de los particulares, o por un acto unilateral del poder público, obligatorio para los particulares". 1

En un acto de colaboración voluntaria, el particular por medio de un contrato proporciona al Estado los recursos que éste necesita.

"Pero además de que el contrato impone al Estado obligaciones a favor del particular, continúa Praga, de pagar intereses, de reembolsarle el empréstito etc., obligaciones que suponen otra fuente de ingresos en que atenderlas, el Estado no puede estar atenido a la voluntad de los particulares para obtener los medios necesarios para subsistencia, encon-

trándose por tanto obligado a recurrir a la colaboración forzosa que se realiza mediante un acto unilateral que impone al particular una prestación pecuniaria". 2

La colaboración forzosa a que se refiere Fraga es, indudablemente, una de las fuentes más importantes para allegarse medios para satisfacer las necesidades que la colectividad le ha encomendado y que nuestra ley fiscal define así: Artículo 2o. "Son impuestos 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".

3. Dijimos anteriormente que una de las fuentes más importantes con que cuenta el Estado para proveerse de medios son los impuestos, pero hay que hacer notar que no es la única, sino existen otras como son los derechos, los productos, los aprovechamientos, y que nuestra ley fiscal nos señala en sus artículos 3, 4, y 5, que dicen:

"Artículo 3o. Son derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público conforme a la ley, en pago de un servicio".

"Artículo 40. Son productos los ingresos que percibe la Federación por actividades que no corresponde al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales".

"Artículo 50. Son aprovechamientos los recargos, las multas y los demás ingresos de derecho público no clasificables como impuestos, derechos y productos".

4. La Constitución General de la República no da una definición propiamente dicha de los impuestos, sino que se limita a decir lo siguiente:

"Artículo 31, IV. Son obligaciones de los mexicanos: contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Pues bien, el Estado no sólo tiene la obligación de que se haga efectivo el precepto, es decir que se obligue a todos los individuos con capacidad contributiva a que cumplan con sus obligaciones fiscales impuestas por la ley, ya que es necesario que nos demos cuenta que si todos gozamos de los servicios públicos

que presta el Estado es necesario que igualmente contribuyamos en forma proporcional y equitativa como lo manda la Constitución, para que nos encontremos en una situación de igualdad frente a ésta y no de privilegio.

Para que todos los mexicanos con capacidad contributiva podamos cumplir con nuestras obligaciones, es necesario que conozcamos las leyes que las imponen y para tal efecto, el poder público le debe dar a toda ley fiscal la mayor difusión posible, para que todos estemos en posibilidad de conocer nuestras obligaciones fiscales.

Por otro lado, a estas leyes de carácter fiscal, asimismo, se les debe de dotar de un procedimiento que sea rápido, para la recaudación de los impuestos, al contribuyente se le den las menores molestias posibles, para que éste cumpla con gusto sus obligaciones fiscales; también se le debe de educar para que conozca porque debe de contribuir con el Estado y se encuentre en posibilidades de conocer cuál es el fin que se le da a sus aportaciones.

Dada la naturaleza humana, el contribuyente no dejará de tratar de evadir sus obligaciones fiscales, buscando los medios que le permitan obtener los

misos beneficios de los servicios públicos que presta el Estado, sin contribuir en nada, encontrándose así en una situación ventajosa frente a éstos.

En tal caso el fisco tiene dos caminos a seguir; la sanción meramente administrativa de tipo fiscal y la sanción penal propiamente dicha, cuando la gravedad de la conducta requiera una coacción más enérgica del Estado. Es aquí donde pueden tipificarse una serie de delitos que, generalmente, van a tratar de que se salvaguarde el patrimonio del fisco, creándose así los delitos fiscales. Ahora bien con su formulación deberá procurarse que el posible beneficio que el causante obtuviera mediante la evasión de las obligaciones fiscales, mismo que motiva su conducta, sea contrarrestado mediante la amenaza de la norma penal.

Asimismo, las autoridades hacendarias, no deben olvidar el principio de legalidad, pues el hecho de que algunos funcionarios y empleados de la administración pública, recurran a medios que no se apegan a estricto derecho, trae como consecuencia que el contribuyente sienta desconfianza hacia la Autoridad; razón por la que aquél reacciona refugiándose en medios ilícitos.

Ahora bien, considero que la legislación penal fiscal ha tenido poca aplicación en la práctica por dos razones principalmente:

Primero porque tal parece que el fisco le interesa más la mayor entrada posible de ingresos a sus arcas, y no la represión del delincuente, pues cuando existe una violación a la ley fiscal, en la cual resulta afectado el patrimonio del fisco, éste prefiere llegar a un acuerdo con el particular mediante convenios, sobre impuestos, multas y recargos, y así la hacienda satisface su interés y olvida los demás aspectos.

Por otro lado, tal parece que está animada por un espíritu que podría resumirse en la idea de Abdón Hernández Esparza: "Es preferible un mal causante libre que un delincuente en prisión". }

Los delitos fiscales en general y la defraudación fiscal en particular, presentan un complejo panorama dentro del Derecho, merecedor de más extensos estudios.

Trataremos de hacer un breve estudio del delito, del delito de defraudación fiscal, haciendo un análisis dogmático del mismo desde el punto de vista

del Derecho penal en general.

5. Respecto al Derecho penal común y al especial existe una pugna entre diversos autores pues unos consideran al Derecho penal como un todo indivisible y otros, por el contrario, admiten un derecho penal especial. Así, Abdón Hernández Esparza en su obra "El delito de defraudación fiscal", dice lo siguiente: "Al efecto Antolisei hace las siguientes distinciones: A) Por su colocación se distingue en derecho penal fundamental y derecho penal complementario. B) Por su naturaleza, en derecho penal común y derecho penal especial. C) Por la esfera de eficacia, en derecho penal general y derecho penal particular o local". 4

Más adelante expresa Hernández Esparza: "Batisti considero necesario distinguir entre derecho penal fundamental y derecho penal complementario. La distinción descansa en las circunstancias de que el primero está contenido en la ley penal fundamental, es decir el Código Penal. Distingue igualmente entre derecho penal regular, derecho penal excepcional y derecho penal especial. El primero se caracteriza por su aplicabilidad a la gran mayoría de los casos, el segundo es aquel que tiene una limitada esfera de eficacia. Son normas especiales las que constituyen el



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA

SECRETARIA GENERAL
COORDINACION GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR
UNIDAD DE RECEPCION Y
EXPEDICION DE DOCUMENTOS
DEPTO. DE EXMS. PROFS. Y GRADOS.
NUM. 69/3

C I R C U L A R

PLAN. 1961-1972
PROM. SEXO
NACIONALIDAD
LIBRO FOJAS
CALIFICACION
NOMBRE DE LA TESIS

Por la presente comunico a ustedes que el día
de _____, tendrá lugar en

el examen profesional de
de _____
con el siguiente jurado:

PRESIDENTE

PRIMER VOCAL:

SEGUNDO VOCAL:

TERCER VOCAL:

SECRETARIO:

SUPLENTE:

SUPLENTE:

RECIBI COPIA DEL CITATORIO

Firma del Encargado de la Facultad o Escuela

día mes año

Atentamente

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU" 1972

Ciudad Universitaria, D. F., a

JEFE DEL DEPARTAMENTO DE
EXMS. PROFS. Y GRADOS

JEFE DE OFICINA

MARCA DE REGISTRO DE LA U.N.A.M.

de la Fac. de Derecho

c. c. p. el C. Director

c. c. p. el Jefe de Oficina

c. c. p.

c. c. p.

derecho penal especial aplicado a cierta categoría de personas por su calidad o por la situación en la cual se encuentran, el derecho penal especial no es una excepción al derecho penal común; sino, una especificación, un complemento del mismo, aún cuando tenga es píritu, principios y directivas propias". 5

"Por su parte Raniere distingue: A) En relación a las leyes, en derecho penal fundamental, en cuanto al contenido en el Código Penal que es la ley fundamental, y en derecho penal complementario en cuanto al contenido en leyes diversas del Código Penal. B) En relación a los sujetos en derecho común aplicable a toda persona que se encuentra dentro de su esfera de validez, y en derecho penal especial, aplicable a determinada clase de personas dependientes de su calidad o personas que por pertenecer a clases diversas vengon a situarse en particulares circunstancias. C) En relación al territorio, en derecho penal general y local. D) En relación al tratamiento empleado con respecto a aquellos que están sometidos, en derecho penal regular si sus normas no se apartan de las comunes directivas del sistema: y en derecho penal singular si en cambio se apartan por razones particulares de oportunidad o de conveniencia. E) En relación al objeto de la tutela, según el bien que protege conforme a las diversas ramas del ordenamien-

to jurídico, en derecho penal civil, comercial, constitucional, administrativo, que a su vez distingue según las diversas actividades en las cuales se subdivide la administración pública, en derecho penal sanitario, disciplinario, financiero, de policía etc". 6

En las anteriores clasificaciones podemos observar una característica común, o sea la idea de la existencia de un derecho penal especial, en contraposición a un derecho penal general, ya sea por las leyes que lo contienen, por los sujetos, por el objeto de tutela etc.

De lo expuesto, podemos concluir que las normas consignadas en los diferentes cuerpos legislativos, distintos del Código Penal que establecen o tipifican delitos, forman parte del derecho penal aunque sigan en ocasiones principios diferentes o finalidades distintas. Se trata de casos de derecho de excepción si se exige derogación expresa o derecho especial, si se admite la derogación implícita, no debemos confundir con las leyes privativas especiales expresamente prohibidas por el artículo 13 Constitucional, con las normas que se refieren a los delitos especiales previstos por leyes generales: ni las llamadas leyes especiales por oposición al Código Penal la ley penal fundamental. Manuel Rivera Silva dice:

"Las leyes penales para su clara inteligencia las podemos dividir en especiales y generales, siendo las primeras aquellas que establecen delitos y señalan penas para casos que presentan alguna peculiaridad considerada por el legislador: los militares, los marcos. Al comprenderlo en ordenamiento especial y la general que no se norma con normas especiales y rigen todas las situaciones que no revisten legalmente alguna propia calificación". 7

Sigue diciendo Rivera Silva que: "La ley especial siempre excluye a la general, la que a su vez suple a la primera en todo lo que ésta no comprende así pues lo abarcado en la ley especial deja sin explicación lo que sobre el mismo punto comprende la general, pero en ausencia de provención especial, la general surte efecto supletorio y definitivo en el caso especial". 8

La relación pues, entre la ley general y especial se puede resumir en una frase diciendo: "La ley especial excluye a la general". 9

Jiménez Asanjo dice: "La teoría general de derecho penal especial distingue dos clases o especies del mismo, un derecho penal especial y otro formal. Constituye al primero, el conjunto de preceptos

que definen la clasifican, graduan los delitos en particular, según un sistemas común metodológico por lo que se le denomina codificado. Integran el segundo, todas aquellas leyes o preceptos especiales que definen delitos y señalan sus penas según criterio circunstancial propio". 10

De lo anteriormente expuesto nos podemos dar fácilmente cuenta que el derecho penal es uno solo, que si se encuentran tipificados delitos en otros ordenamientos jurídicos, diferentes del Código Penal es porque la sociedad se encuentra en constante cambio y el Código influido de éste.

Esto es, a cada momento la vida está cambiando y es necesario que ésta se regule y la única forma legal para que se cumplan las nuevas leyes que se den es creando un medio de coacción que obligue su cumplimiento, y en cuanto se refiere al derecho penal, es tipificando nuevas figuras delictivas.

En cuanto al contenido del derecho penal común y del derecho penal especial, trataré de dar una idea acerca de ello, y para esto es necesario y así vemos que Bernardo de Quiróz Constancio dice lo siguiente: "Delitos comunes, son los contenidos en el Código Penal Ordinario, o general de cada país; deli-

tos especiales que son ahora los opuestos a ellos los definidos o reprimidos fuera del Código, en leyes aparte, y todavía más o por lo menos mejor los sometidos a jurisdicciones especiales". 11

Sigue el mismo autor lo siguiente: diciendo, "Los delitos especiales pueden subdividirse en dos: De los delitos que aún estando fuera de los Códigos Penales podrían fácilmente incorporarse a éste, por no haber en ellos ninguna incompatibilidad, en cuanto al régimen de los mismos. Otro que no consentiría esta incorporación por ser de diferente naturaleza. Llamaremos a los primeros delitos especiales "asimilables", los segundos los llamaremos "inasimilables". 12

De lo expuesto anteriormente podemos darnos cuenta que el derecho penal común contiene todos aquellos delitos comprendidos en el Código Penal Ordinario o general de cada país, es decir que se encuentran dentro de la legislación Penal ordinaria, y que por oposición los delitos especiales serán los que no se encuentran dentro de ésta, sino que se encuentran diversificados en otros ordenamientos jurídicos.

6. Respecto al derecho penal común y derecho penal tributario, Emilio Margain Manatau dice: "Mucho se ha discutido sobre si el derecho penal se

Uno solo o si debemos hablar de un derecho penal tributario: autónomo del derecho penal común, sobre esto se coincide con aquéllos que sostienen que el derecho penal es uno por cuanto a sus principios generales, sobre los hechos a sancionar son comunes, pensar todo esto o hecho contrario a la ley". 13

Y más adelante sigue diciendo el mismo autor antes mencionado que: "Las diferencias o particularidades propias del derecho penal tributario, sólo lo apartan del derecho penal común en algunos aspectos pero ambos parten de la misma base común.

Las principales diferencias que se observan son:

1a. El derecho penal tributario concibe la reparación civil y delictiva; en cambio el derecho penal común sólo la delictiva; pues cuando hay lugar a la reparación del daño ésta se gradúa o determina conforme el derecho privado.

2a. El derecho penal tributario sanciona no sólo los hechos delictivos, sino también hechos u omisiones no delictivos, en cambio el derecho penal común sólo sanciona hechos delictuosos.

3a. El derecho penal tributario sanciona tanto a las personas físicas como a las morales, en cambio el derecho penal común sólo a las personas físicas.

4a. El derecho penal tributario, imputa responsabilidad al incapaz y lo sanciona, en cambio para el derecho penal común el no imputable no es responsable.

5a. El derecho penal tributario puede sancionar a personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria como los agentes de control, en cambio el derecho común sólo puede sancionar a los que intervienen en la comisión de un delito y a los que encubren a éste.

6a. En el derecho penal tributario, tratándose del delito, el dolo se presume salvo prueba en contrario, en cambio para el derecho penal común el dolo no se presume.

7a. El derecho penal tributario a veces sólo tiende a obtener la reparación del daño; en cambio el derecho penal común tiende principalmente al castigo corporal y secundariamente a la reparación del daño". 14

Haciendo una observación de las anteriores diferencias dadas, estamos de acuerdo con el autor en la mayoría de ellas, menos en la sexta, toda vez que el Código Penal para el Distrito y Territorios Federales en su artículo noveno dice: "Artículo 9o. La intención delictuosa se presume, salvo prueba en contrario".

De aquí nos podemos dar cuenta, que en todo tipo de delitos, ya sean del fuero común, federales, aduanales, fiscales etc., el dolo siempre se presumirá salvo prueba en contrario, y que las diferencias anotadas anteriormente son requisitos de procedibilidad que se requieren en cada caso.

7. En cuanto a este punto, sólo diré que como en cualquier otra rama del derecho, el cumplimiento de cada uno de los preceptos legales que contiene, necesita de una orden coactiva que lo proteja y ésta será el derecho penal que vendrá a ser el que resguarde y haga que se cumplan las normas que se contienen. Así pues en cada rama del derecho, se van tipificando nuevos delitos, que el derecho penal común castiga.

8. Ya hemos visto en las exposiciones anteriores, que existen delitos que se encuentran tipificados dentro de la legislación ordinaria, y que fuera

de ésta se encuentran una serie de delitos a los que se les ha dado en llamar delitos especiales, dijimos también que los primeros se encuentran penados por el Código Penal Ordinario, y los otros por cada una de las ramas del derecho que los tipifique. Dice Manuel Rivera Silva: "El derecho penal fiscal, cabe indicar en casos del título general, que es una de las ramas más jóvenes del derecho mexicano e indudablemente, el último retoño del derecho penal pero que no ha emanado en forma absoluta del penal, tiene compromisos con el administrativo, es muy posible que soslaye algunas facetas de la disciplina primitiva para tomar caminos exclusivamente propios mas aventurado explotarse sobre el tema y valga su referencia tan sólo para subrayar que el derecho penal fiscal tiene algo de administrativo y algo de penal". 15

El derecho penal fiscal tiene estrechos lazos con el administrativo, tomando en cuenta que éste último se define, como lo hace Gabino Fraga en su obra "Derecho Administrativo".

"Como el conjunto de normas, que regulan la estructura y organización del poder encargado normalmente de realizar la función administrativa, los medios patrimoniales y financieros de que la administración necesita para su sostenimiento y para la regula-

ridad, de su actuación, el ejercicio de las facultades que el poder público debe realizar bajo la forma de función administrativa y la situación de los particulares con respecto a la administración". 16

Ahora bien esos medios patrimoniales y financieros de que la administración pública necesita para su sostenimiento, están garantizados por el Derecho Penal Fiscal, mediante la imposición de penas ya sean privativas de libertad o patrimoniales, a todos aquellos que estando obligados a proporcionar los dichos "medios patrimoniales", infrinjan las disposiciones legales respectivas, esto es que busquen los medios ilegales para evadir sus obligaciones fiscales que la ley les ha impuesto.

Estimo que el derecho penal fiscal es una rama del derecho penal, que aunque joven anuncia su pleno desarrollo y que tan sólo se desgajó del frondoso árbol del derecho administrativo, ya que el derecho fiscal se le ha reconocido su autonomía.

Conceptos y Definición. "Toda institución de derecho dice Bielsa Rafael, por ser de derecho público, tiene fundamento más o menos inmediato en los principios de derecho constitucional y también en el derecho administrativo, del cual el derecho fiscal es

un desprendimiento". 17

Sigue diciendo el mismo autor, "que el derecho fiscal no se debe confundir con el derecho financiero, derecho éste que puede ser público o privado, según la naturaleza jurídica de los sujetos, así el derecho financiero privado, el de la sociedad anónima o de otra índole, pues bien la ciencia de las finanzas estudia los principios de imposición y formación de ingresos en dinero y otros bienes que no son materia del derecho fiscal. En ese campo financiero el estado no actúa investido del poder tributario". 18

Finalmente el autor antes mencionado dice: "El derecho fiscal es un conjunto de disposiciones legales y principios de derecho público que regulan la actividad jurídica del fisco". 19

Hemos definido anteriormente lo que se entiende por derecho fiscal, ahora tratemos de dar una definición de lo que entendemos por derecho penal fiscal, pero primero citaremos los que dan algunos autores y así tenemos que Francisco de la Garza dice: "Derecho Penal Fiscal es, el conjunto de las normas que definen los ilícitos penales en relación a la materia tributaria llámase derecho tributario penal". 20

Para Bielsa Rafael el derecho penal fiscal es: "El derecho represivo de la administración fiscal que se define como el conjunto de disposiciones legales punitivas de las transgresiones a las leyes fiscales". 21

De las definiciones dadas anteriormente, nos podemos dar cuenta que el derecho penal fiscal trata que las normas que éste contiene se observan y para lo cual crea una serie de delitos, para que el patrimonio del fisco no sea afectado por el particular. Así pues nosotros nos atrevemos a decir que el derecho penal fiscal es en sentido amplio el conjunto de normas y principios de carácter penal, que la administración pública tiene a su alcance para reprimir la delincuencia contra el patrimonio del fisco; y en sentido restringido será como dice Luis Jiménez de Azúa: "El conjunto de disposiciones que asocian a la lesión de los intereses financieros del Estado, una sanción penal determinada". 22

Así vemos de las definiciones antes dadas, que el derecho penal fiscal tiene como finalidad, proteger el patrimonio del fisco, en contra de los hechos delictivos que el particular puede cometer, y que disminuyen dicho patrimonio, con la cual se estará causando un daño directo al Estado, e indirectamen

te se afectará a la colectividad, toda vez que el fin último de los impuestos serán los gastos públicos.

En cuanto al origen del derecho penal fiscal será necesario remontarse a las fuentes del derecho en general, y al efecto será necesario mencionar a Du Pasquier, mencionado por García Maynes, en su obra "Introducción al estudio del derecho", que dice lo siguiente: "El término fuente escribe De Pasquier crea una metáfora bastante feliz, pues remontarse a las fuentes de un río es llegar al lugar en que sus aguas broten de la tierra, de manera semejante, inquirir la fuente de una disposición jurídica es buscar el sitio en que ha salido de las profundidades de la vida social a la superficie del derecho". 23

Por su parte García Maynes dice lo siguiente: "Usualmente, al hablar de las fuentes del derecho se hace la distinción entre fuentes formales, reales e históricas". 24

Sigue diciendo el mismo autor que: "Por fuente formal debemos entender, los procesos de creación de las normas jurídicas. Las fuentes reales serán, los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas. Y por último el término fuente histórica aplicase a los documentos, inscripciones, papiu

ros, libros etc., que encierra el texto de una ley o conjunto de leyes". 25

Por su parte Forte Petit, clasifica las fuentes del derecho en : "a) formales, b) reales o substanciales, c) de producción y de cognición o de conocimiento, las fuentes reales o substanciales las divide en a) racionales, b) históricas, variables, c) las de cognición o de conocimiento pueden ser escritas o no escritas, inmediatas o directas inmediatas o inmediatas directas". 26

Las fuentes formales del derecho son: la ley la costumbre, la jurisprudencia, la doctrina. De las anteriormente citadas sólo es fuente del derecho penal en general la ley, ya que nuestra constitución así lo dispone en su artículo 14 párrafo tercero que a la letra dice: "En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría, de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

Si bien las fuentes del derecho penal en general es la ley, por analogía debemos ver que también la única fuente del derecho penal fiscal, será la ley aunque tenemos la opinión de Cuello Calón que dice lo

siguiente: "Si bien el Código Penal es la ley más importante, también son fuentes de nuestro derecho las leyes penales especiales. De estas unas son leyes cuyo fin es definir delitos y establecer penas, éstas son leyes penales en sentido propio. Las leyes penales impropias son las que no poseyendo una finalidad penal sino de otro orden, administrativa, fiscal etc., para asegurar la observancia de sus preceptos, originan determinados hechos en delitos y establecen sanciones penales". 27

De lo anteriormente visto nos damos cuenta, que la única fuente del derecho penal en general, es la ley.

En cuanto a la autonomía del derecho penal fiscal hasta hace pocos años, se consideraba que era una rama del derecho fiscal como una rama autónoma, que no depende de ninguna otra rama del derecho, aunque tenga estrechas relaciones con éstas. Así pues, considero que una rama del derecho es autónoma primero: cuando tiene principios propios, diferenciales de aquéllos que son exclusivos de los demás; segundo: cuando las instituciones que forman esa rama tienen un fundamento común y finalmente cuando difiere de los demás por sus características esenciales. Expuesto lo anterior, pienso y así lo considero que el derecho penal fiscal, es una rama autónoma del derecho, 23

aunque tenga estrechas relaciones con otras como son:

El derecho administrativo, el derecho fiscal el derecho penal, el derecho constitucional, el derecho financiero, etc.

9. En cuanto a los delitos contenidos en el Código Fiscal de la Federación sólo me limitaré a dar una explicación breve de algunos de ellos de los que me han parecido más importantes, pues, hacer una exposición de cada uno de ellos nos llevaría bastante tiempo.

En el Código Fiscal de la Federación encontramos los siguientes delitos que a continuación paso a mencionar:

En el artículo 46 encontramos el delito de contrabando que dice lo siguiente: Artículo 46. Comete el delito de contrabando quien:

I. Introduzca al país o extraiga de él mercancías, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deben cubrirse.

II. Introduzca al país o extraiga de él mercancías cuya importación - exportación esté prohibida

por la ley, o lo haga sin el permiso otorgado por autoridad competente cuando se requiera al efecto.

III. Introduzca al país vehículos cuya importación esté prohibida por la ley o lo haga sin el permiso otorgado por autoridad competente cuando se requiera al efecto.

IV. Interne al resto del país vehículos u otras mercancías extranjeras procedentes de perímetros, zonas o puertos libres omitiendo el pago total o parcial de los impuestos.

V. Introduzca mercancías nacionales o nacionalizadas a puertos libres omitiendo el pago total o parcial del impuesto.

La fracción primera está tomada del artículo 570 del Código Aduanero que dice lo siguiente: "Comete la infracción de contrabando: I. El que introduzca o saque del país mercancías, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que conforme a la ley deban cubrirse".

De la anterior definición podemos darnos cuenta fácilmente, que el legislador del Código Fiscal muy acertadamente eliminó la frase, "conforme a

la ley", pues se entiende que los impuestos que se dejen de cubrir con el contrabando son los establecidos por la ley, y por lo tanto exigible.

En cuanto a la forma de comisión de este delito nos damos cuenta que éste es un delito de acción que no admite la omisión. La doctrina considera como delitos de acción aquéllos que se efectúan por la realización de un acto positivo del hombre encaminado a la violación de una ley prohibitiva. En cuanto a su penalidad, el Código Fiscal vigente no consigna expresamente una pena, sino que sólo dice en su artículo 53: "cuando el valor de los impuestos omitidos por medio de contrabando no exceda de 10,000.00, diez mil pesos, la pena será de seis a doce años de prisión".

"Las averías solamente se tomarán en cuenta para determinar el valor de la mercancía y el importe del impuesto omitido, si son producidas antes del contrabando".

Cuando no sea posible fijar el monto del impuesto omitido, con motivo del contrabando la pena aplicable será de diez días a cinco años de prisión.

La finalidad consiste en omitir el pago de los impuestos, al realizarse la evasión de los mismos.

En el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación establece: "Se sancionará con uno a seis años de prisión a la persona física que use más de un número de registro o proporcione datos falsos para su inscripción en el registro federal de causante, con perjuicio del interés fiscal."

Se aplicará la misma pena a las personas que consientan o toleren el uso de su nombre para manifestar negociaciones ajenas. De este artículo lo que me parece más importante es su último párrafo, ya que al leerlo a simple vista nos damos cuenta que se está refiriendo, a los llamados "prestanombres" que tanto daño causan a la economía del país por concepto de utilidad que obtienen los extranjeros al invertir aquí a nombre de nacionales.

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

Se impondrá de tres a doce años de prisión a quien:

I. Grabe o manufacture sin autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, matrices punzones, dados, clichés, o negativas semejantes a los que la propia Secretaría usa para imprimir, gra-

bar o tróquelar estampillas, marbetes, calcomanías, formas valoradas o numeradas, placas o tarjetones.

II. Imprima, grave o troquele estampillas, marbetes, calcomanías, formas valoradas o numeradas, placas o tarjetones sin la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. A sabiendas de que fueron impresos o grabados sin autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los posea, venda, ponga en circulación o los utilice para el pago de alguna prestación fiscal, alterados en su valor año de emisión, resello, leyenda o clase a sabiendas de esta circunstancia.

III. Quien venda, ponga en circulación o en alguna otra forma comercie con dichos objetos si son manufacturados con fragmentos o recortes de otra.

En cuanto a la penalidad de este delito se encuentra en el artículo 69 que a la letra dice: "El delito tipificado en el artículo que antecede será sancionado con prisión de seis meses a tres años. Al empleado oficial que en cualquier forma participe en el delito citado, se le impondrá de uno a cinco años de prisión".

IV. Altere en su valor, en el año de emisión

en el resello, leyenda o clase, estampillas, marbetes calcomanías, formas valoradas, numeradas, placas legalmente emitidas o tarjetones.

V. Forma estampillos o marbetes con los fragmentos de otros recortados o mutilados.

En este delito nos damos cuenta que la conducta del agente, está encaminada principalmente a la falsificación y que integra un delito de peligro que no afecta directamente al patrimonio del fisco, sino que representa un peligro de lesión para ese patrimonio.

El artículo 68. Comete el delito de uso de estampillas, marbetes, calcomanías, formas valoradas o numeradas, placas o tarjetones falsificados.

I. El particular o empleado público que comete este delito al igual que el anterior tiene como característica principal la falsificación.

El artículo 71 dice: "Que comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores para emitir total o parcialmente el pago de algún impuesto".

al ejercicio del comercio, por más de dos meses sin cumplir los requisitos que para iniciar esas operaciones establecieron las leyes fiscales.

12. Los delitos fiscales poseen características propias que los separan del resto de los delitos ordinarios, ya que al no ampararse en forma absoluta del derecho penal, revisten una fisonomía propia e independiente.

Sabemos que toda norma tutela un bien jurídico determinado, así tenemos en el caso del homicidio, tipificado en el artículo 503 del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales, que el bien jurídico que este protege es la vida humana, así también los artículos del Código Fiscal que establecen los delitos fiscales, tutelan todos ellos un mismo bien jurídico, que es el patrimonio del fisco.

El delito fiscal está constituido por los siguientes elementos: a) Conocimiento de los daños que la realización de un acto pueda ocasionar; b) Que ese acto esté previsto como delito en el Código Fiscal ésto es, se encuentre tipificado; c) Que la realización del acto produzca los efectos previstos.

Los delitos fiscales los encontramos señalados en el título segundo capítulo cuarto del Código

Este delito contiene además diez fracciones, y no haré ningún comentario acerca de él toda vez que es motivo de este trabajo.

En los artículos 75 y 76 encontramos los delitos, de elaboración no autorizada y comercio clandestino. El artículo 75 dispone lo siguiente: "Comete el delito de elaboración no autorizada quien:

I. Elabore productos gravados sin obtener los permisos que exijan las leyes fiscales.

II. Haga la elaboración de productos gravados con autorización legal; pero con equipo cuya existencia ignora la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o que sin esa autorización hayan sido modificadas.

III. Efectúe la elaboración empleando materias primas distintas de las autorizadas".

En el artículo 76 encontramos el delito de comercio clandestino y al efecto dispone: "Se impondrá prisión hasta de tres años a quien cometa el delito señalado en el artículo anterior".

La misma pena se aplicará a quien se dedique

Fiscal de la Federación. En la primera parte del dicho ordenamiento se establecen disposiciones generales y en las subsiguientes se tipifican los diferentes delitos.

El artículo 43 del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo que: "Para proceder penalmente por los delitos previstos en este Código será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare previamente que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio."

De lo anterior podemos afirmar que el Código Fiscal de la Federación, establece un obstáculo procesal; el procedimiento puede iniciarse, realizarse y agotar la investigación previa, pero el Ministerio Público no puede ejercitar la acción penal hasta que la Secretaría de Hacienda haga la declaratoria respectiva. Creo, que esta declaratoria no constituye de ninguna manera de las atribuciones del Ministerio Público ya que dicha declaración se encuentra al margen de la función persecutoria de los delitos que es exclusiva de aquél.

Para dar una noción más completa de los obstáculos procesales y una mejor comprensión del artículo que se estudia:

Considero necesario distinguir aquéllos de los requisitos o condiciones de procedibilidad, los obstáculos procesales impiden el ejercicio de la acción penal, mientras que aquellas impiden la función investigadora del Ministerio Público.

Pienso que es conveniente tratar de precisar el concepto de acción penal y al efecto diré lo siguiente: Por acción se entiende movimiento, ejercicio de una potencia, derecho, etc. La Constitución general de la República en su artículo 21 otorga en forma exclusiva al Ministerio Público y a la Policía Judicial la función persecutoria de los delitos y al efecto dice lo siguiente: "La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial la cual estará bajo la autoridad y mando de aquél". Por acción penal, entiendo el conjunto de actos o hechos que realiza el Ministerio Público y la Policía Judicial desde el momento que éstos tienen conocimiento de que se ha cometido un hecho delictivo, ésto es hasta que se declare si una persona es inocente o culpable.

Esta actividad del Ministerio Público comprende dos facetas: La investigación y la del ejercicio de la acción penal.

La primera está constituida por una serie de

actos de naturaleza preprocesal, que se examina a preparar la segunda que es la que pone en movimiento el órgano jurisdiccional. A la primera, Rivera Silva le llama: "Preparación de la acción penal". 28

Para Goldshmidt, citado por Franco Sodi, El procedimiento penal mexicano, la acción penal es: "El medio para hacer valer la exigencia punitiva estatal". 29 Este autor parte de la idea de que el Estado es el titular del derecho penal y hace la advertencia de que tal derecho no puede ejercitarlo el Estado libremente sin el sacrificio de la libertad individual dice que ha sido necesario recurrir a la ficción de la exigencia durante el proceso penal.

Franco Sodi por su parte al analizar la tesis de Goldshmidt la crítica arguyendo lo siguiente: "De todo lo expuesto resulta claro que en el proceso civil, se demanda al juez que declare un derecho del actor, mediante el ejercicio de la acción civil de este último, cosa que no acontece en el penal ya que mediante la acción, el Ministerio Público no pide al juez que declare la existencia de un derecho del propio Ministerio Público; sino que al acusar, en el ejercicio de la misma, afirma el juez que por haber cometido un delito el imputado, nació para el Estado un derecho a castigarlo y que debe hacer uso de él.

Previa la declaración de su existencia, en la inteligencia de que el titular, a nombre del Estado, del derecho a castigar cuya existencia se afirma es el propio juez ante quien la acción se ejercita. Y termina diciendo: Como se ve por las aseveraciones del tratadista alemán referidas, las categorías procesales, civiles y penales son totalmente distintas". 30

Ahora bien, si afirmamos como lo hace Franco Sodi: "El técnico artificial del procedimiento penal acusatorio" 31 y aceptamos que el ejercicio de la acción penal no es más que la exigencia del reconocimiento de penal, debemos concluir que la acción penal como la define Florián, también citado por Franco Sodi, "Es el poder jurídico de excitar y promover la decisión del órgano jurisdiccional sobre una determinada relación de derecho penal. La acción penal, sigue diciendo, domina y de carácter a todo proceso, lo inicia y lo hace avanzar hasta su meta". 32

Precisando que ha sido el concepto de acción penal trataré de establecer las diferencias entre los obstáculos procesales y las condiciones de procedibilidad.

Las condiciones o requisitos de procedibilidad son dos:

La denuncia y la querrela. Trataré también de precisar los conceptos de cada una para buscar después por exclusión el concepto de los obstáculos procesales.

Manzini define la querrela como: "Un acto formal mediante el cual quien se considere ofendido por un delito no perseguible de oficio, a solicitud o instancia o bien otra persona autorizada, ejercita el derecho de concretar la condición de punibilidad del hecho, informando a la autoridad competente y manifestando la voluntad de que se proceda". 33

Florían considera a la querrela como: "La exposición que la parte lesionada por el delito hace a los órganos adecuados, para que se inicie la acción penal". 34

Consideramos como más completa la definición de manzini pero con la salvedad de que trata a la querrela, como condición de punibilidad y no como requisito de procedibilidad. Franco Sodi, por su parte hace una deferenciación entre éstas, dice: "Si hay querrela, no se puede proceder en contra del autor de un hecho delictuoso. Y en consecuencia éste, por ausencia de aquélla, quedaría impune, considerada por semejante consecuencia la querrela parece ser, una condi-

ción de punibilidad, como lo es, por ejemplo, en el delito de homicidio el que la muerte acontezca dentro de los sesenta días siguientes, a partir de la fecha de que fue lesionada la persona.

Sin embargo, estudiada la querrela por sus consecuencias procesales y comparándola con lo que resulta de la condición de punibilidad del homicidio a que acabo de hacer referencia, se ve que existe entre ambas una indiscutible diferencia, en efecto, cuando la muerte se verifica después de los sesenta días, lo único que puede el juez es imponer la pena correspondiente a las lesiones que se causen, y no la de homicidio, encontrándose así también el Ministerio Público imposibilitado para demandar que se le imponga al autor del delito, la pena correspondiente al homicidio pero de ninguna manera se suspende el procedimiento, y en ningún momento se suspende el ejercicio de la acción penal. Sino que éste y aquél continúan su marcha hasta la sentencia, en donde el juez declara, en su caso la responsabilidad del inculcado, imponiéndole la sanción correspondiente al delito de lesiones y no al de homicidio por no estar satisfecha la condición de punibilidad. Ahora bien, la ausencia de querrela trae como consecuencia la imposibilidad de ejercitar la acción penal y si por un error se ejercitara ésta, sin la querrela correspondiente, al notarse su ausencia se debe de suspender inmediatamente el procedimiento.

so, así pues en este caso, la ausencia de la condición de procedibilidad no extraña consecuencias que se refieran a la aplicación de la ley sustantiva sino que paraliza la marcha del procedimiento, precisamente porque éste para continuar debe de estar en ejercicio sin querrela". 35

Por lo anteriormente expuesto podemos decir que las características que individualizan a la querrela son: a) Una declaración de voluntad; b) Como resultados de esta declaración el querellante tiene intervención en el proceso; c) El ofendido, al exponer los hechos por lo que se querrela, debe probarlos y si resultan falsos, incurrirá en responsabilidad penal. Creo que lo fundamental de la querrela es la manifestación de voluntad hecha por el que se crea ofendido, o bien por otra persona autorizada, para que se castigue el delito que se cometió. Por lo tanto resulta que la querrela es una condición o requisito, establecido por la ley para que se pueda proceder en contra de una persona. Es decir es un requisito de procedibilidad.

La denuncia es otro de los requisitos, y la que define Florián como: "La exposición de la noticia de la comisión del delito hecha por el lesionado o por un tercero a los órganos competentes". 36

Es decir que la denuncia es el medio por el cual el particular pone en conocimiento a las autoridades competentes la comisión de un delito. La denuncia o diferencia de la querrela no comprende una manifestación de voluntad sino simplemente una participación de conocimiento. El que hace la denuncia, sólo pone en conocimiento a la autoridad que se ha cometido un hecho delictuoso, y nada más, toda vez que él no puede decir que dicho delito sea penado.

El Código Penal declara expresamente en algunos de sus artículos que determinados delitos sólo son perseguibles por querrela de la parte ofendida, estableciendo así condiciones o requisitos de procedibilidad. En estos casos mientras no se dé la querrela, el procedimiento penal no se inicie.

Este comprende las dos fases de que hablamos al ocuparnos del concepto de la acción penal o sean la investigación del delito y del presunto responsable y el ejercicio de la acción penal en contra de ésta, hasta que el juez dicta sentencia ejecutoria. Entre el procedimiento penal y proceso penal hay una relación de género a especie aquél es el género y éste la especie.

La fase inicial del proceso penal ha sido motivo de serias controversias, pues mientras que unos

afirman que se inicie en el momento de que el inculpado rinde su declaración preparatoria, otros dicen que es del auto de formal prisión del que arranca el proceso penal.

Volviendo nuevamente a la denuncia y a la querrella podemos decir que sin ellas, el órgano respectivo está imposibilitado para precisar si los hechos pueden ser considerados o calificados como delitos, luego las condiciones de procedibilidad impiden la iniciación del procedimiento, lo que sucede con los obstáculos procesales, pues, en su caso, el procedimiento si se inicia debe ser interrumpido ya que los obstáculos procesales impiden continuar el procedimiento ya iniciado.

El artículo 43 del Código Fiscal de la Federación al exigir en su primer párrafo que: "Para proceder penalmente por los delitos previstos en este Código, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio", no está establecido un requisito de procedibilidad, ya que cualquier particular puede denunciar al Ministerio Público el conocimiento de la comisión de un delito fiscal, lo que resultaría suficiente para que el procedimiento penal se iniciara.

Este precepto en realidad está creando un verdadero obstáculo procesal, ya que el Ministerio Público, aunque tenga conocimiento de la comisión de un delito y haya iniciado y hasta haya concluido su averiguación previa, no puede ejercitar la acción penal, para proceder en contra del presunto responsable, si la Secretaría de Hacienda no hace la declaratoria respectiva.

En el segundo párrafo legal mencionado anteriormente vemos que exige expresamente la querrela de la Secretaría de Hacienda para proceder penalmente en contra del delincuente, por los delitos tipificados en los artículos 51, 65, 71, 72, 75 y 76, respecto de las fracciones I, II y III, el artículo 51 sólo exige la querrela como requisito de procedibilidad en el Registro Federal de Causantes, y en caso contrario lo requerido será la declaración de perjuicio al fisco hecha por la Secretaría de Hacienda.

Vamos a ver que si por la querrela el denunciante adquiere gran importancia dentro de la relación jurídica procesal, también vemos que como es la persona que pide se castigue al delincuente, también es él quien puede impedir que se le perdone pues bien tratándose de los delitos fiscales el mismo artículo de estudio, establece: "Que la Secretaría de Hacienda puede pedir el sobreseimiento si el procesado paga

las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado o si a juicio de la propia Secretaría ha quedado garantizado el interés del Estado Federal.

Este requisito no procede en el caso del artículo 65 que establece: "Se impondrá prisión hasta de tres años, a los funcionarios o empleados públicos que practiquen o pretendan practicar visitas domiciliarias sin mandamiento escrito de la autoridad fiscal competente". Considero que este precepto debe eliminarse de la referencia de que es objeto en el párrafo II del artículo 43, pues dicho artículo tipifica una conducta delictuosa de los funcionarios o empleados públicos que de ninguna manera origina "prestaciones fiscales" ni lesiona ni pone en peligro el "interés del Erario Federal" dicha conducta constituye un delito de abuso de autoridad que se encuentra señalado en la fracción IV del artículo 214 del Código Penal Federal que establece: "Comete el delito de abuso de autoridad todo funcionario público, agente del gobierno, o sus comisionados, sea cual fuera su categoría, en los casos siguientes... Cuando ejecute cualquier otro acto arbitrario y atentatorio a los derechos garantizados en la constitución", de ninguna manera se justifica su inclusión en el párrafo II del artículo 43 que establece el requisito de la querrela de la Secretaría de Hacienda para que se proceda penalmente por el delito que tipifica el artículo 65.

Ahora bien en este caso no es el fisco el que resulta ofendido, pues a él no se le perjudica, sino los particulares a los que se les practica la visita domiciliaria ilegalmente, contrariando lo establecido en el último párrafo del artículo 16 Constitucional que dice: "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos", en el artículo 84 del Código Fiscal de la Federación.

Muchas veces no se castigan los delitos fiscales, pues el fisco prefiere en la mayoría de las veces, que se le paguen los impuestos omitidos o defraudados, más los recargos correspondientes a la multa, y solicita el sobreseimiento o no presenta la querrela o declaración de perjuicios respectiva, porque tal parece que al fisco la interesa más, la reparación del daño que la regeneración del delincuente.

El derecho penal fiscal, no ha podido reventar realmente los delitos contra el patrimonio del fisco, todo porque no ha tomado en cuenta que los de-

lincentes fiscales, lesionan valores de la colectividad ya que la carga impositiva es de interés público, y tiene como fin los gastos públicos.

Creo que un sistema fiscal que establezca las bases de que todo responsable de un delito fiscal deberá comparecer sin excepción, ante los Tribunales Judiciales para ser juzgado, traería gran beneficio a la colectividad y contribuiría al fortalecimiento de una conciencia social, que repudiaría el hecho que un causante se despojara de la carga impositiva, desplazándola sobre los demás al evadir sus obligaciones fiscales.

Pienso que un sistema como el propuesto eliminaría de nuestro medio los privilegios tributarios, haría que todos los causantes independientemente de su posición social, o política soportaran las cargas fiscales, y ante todo dejaría todo el peso de la ley, indistintamente sobre cualquier causante que eludiera o tratara de eludir el pago de los impuestos. Así pues pasaré a continuación a hacer un breve estudio de uno de los delitos fiscales que me han parecido más interesantes, como es el delito de defraudación fiscal, y que enfocará su estudio desde el punto de vista del derecho penal en general, haciendo un estudio dogmático del mismo.

NOTAS DEL CAPITULO I

1. Gabino Fraga. "Derecho Administrativo". Ed. Porrúa y Cía., México 1939, pp. 107 y 108.
2. Ob. Cit. p. 378.
3. Hernández Esparza Abdón, "El Delito de Defraudación Fiscal", Ed. Botas, México 1949, p. 10.
4. Ob. Cit. pp. 16 y 17.
5. Ob. Cit. p. 16.
6. Ob. Cit. p. 17.
7. Rivera Silva Manuel. "Los Delitos Fiscales Comentados". Ed. Botas, México 1949, p. 10.
8. Ob. Cit. p. 10.
9. Ob. Cit. p. 10.
10. Jiménez Asenjo Enrique. "Manual de Derecho Penal Especial", Ed. Revista de Derecho Privado, 1950, p. 10.

11. Bernaldo de Quiróz Constancio, "Derecho Penal, Parte Especial". Ed. José M. Cajica, México, Buenos Aires, 1957, p. 218.
12. Ob. Cit. p. 218.
13. Margáin Mansueto Emilio, "Derecho Tributario Mexicano". Ed. Universidad Autónoma de S.L.P. México 1969. pp. 324 y 325.
14. Ob. Cit. p. 325.
15. Rivera Silva Manuel, Ob. Cit. 325.
16. Gabino Fraga, Ob. Cit. p.p.108 y 109.
17. Bielsa Rafael. "Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal". Ed. Palma, 1952, p. 1
18. Bielsa Rafael. Ob. Cit. p. 2
19. Ob. Cit. p. 2
20. De la Garza Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa Hnos. y Cía., México, 1968, p. 35r

21. Bielsa Rafael. "Estudio de Derecho Público", 11
Fiscal. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1951.
22. Jiménez de Asúa Luis. "Tratado de Derecho Penal"
T. 1. Ed. Losada, S. A. Buenos Aires 1965.
23. García Maynes Eduardo. "Introducción al Estudio
del Derecho". Ed. Porrúa Hnos. y Cía. Mé-
xico, p. 95.
24. Ob. Cit. p. 95.
25. Ob. Cit. p. 95.
26. Porte Petit Celestino. "Notas del Primer Curso
de Derecho Penal". 1958.
27. García Maynes Eduardo. Ob. Cit., p. 74.
28. Cuello Colón Eugenio. "Derecho Penal". Ed. Na-
cional, S. A., México 1953 p. 175.
29. Rivera Silva Manuel. "El Procedimiento Penal".
Ed. Porrúa Hnos. y Cía., México, 1958, p.
27.
30. Franco Sodi Carlos. "El Procedimiento Penal Mexi

cano". Ed. Porrúa Hnos. y Cía., México, 1957, p.27

31. Ob. Cit. p.p. 27 y 28.

32. Ob. Cit. p. 28.

33. Ob. Cit. p. 28.

34. Ob. Cit., p. 34

35. Ob. Cit. p. 34.

36. Ob. Cit. p. 35.

CAPITULO II

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL DE LA LEGISLACION.

SUMARIO: 1. El delito de defraudación fiscal. 2. Origen etimológico de ésta palabra. 3. Formas de evasión fiscal. 4. Presupuestos del hecho y presupuestos del delito. 5. Antecedentes históricos. 6. Definición.

1. Este lo mismo que el contrabando, es uno de los delitos fiscales más importantes dentro de la legislación penal fiscal, que al igual que el contrabando merece una atención más cuidadosa por parte del Estado, para mayor protección de su patrimonio en forma directa y de la colectividad en forma indirecta, pues en un país como el nuestro, las consecuencias de la evasión fiscal son bastante graves ya que los recursos que obtiene el Estado, resultan insuficientes para satisfacer todas las obras de infraestructura, de mejoramiento, de educación etc.

La defraudación fiscal es un peligro social y más que un peligro es un mal real, ahora bien, en este delito el daño no se causa al Estado como pudiera pensarse, sino que en realidad se afecta a la colectividad en general pues las aportaciones del particular llámense impuestos, derechos, productos o aprovechamientos, tienen como fin último atender los gastos públicos.

3. La palabra defraudación de acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, se deriva del latín defraudere "acción o efecto de defraudar, eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones", 1

La definición que nos da este diccionario es muy diferente a la que encontramos en nuestra ley fiscal, pues dice la forma o los medios por los que se puede cometer este delito. Nuestro Código Fiscal en su artículo 71 dispone lo siguiente: "Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir el pago total o parcial de algún impuesto."

Por medio de la defraudación el contribuyente trata de evadir parcial o totalmente sus obligaciones fiscales, ya sea por medio del engaño o aprovechan

do errores de las personas encargadas de la recaudación de los impuestos.

Rivera Silva dice lo siguiente: "En la defraudación el engañado no es el fisco como vulgarmente se cree, es la persona física encargada de determinadas funciones relacionadas con la recaudación de los impuestos a quien se hace creer algo que en verdad no es". 2

Opinión que comparto, pues en cierto que al Estado no se le puede engañar, ya que éste no tiene la facultad de discernir que tienen los particulares como personas físicas, pues las personas morales sólo se obligan por medio de sus representantes, pero de ninguna manera piensan.

Más adelante sigue diciendo el mismo autor antes mencionado: "En lo que atañe a la defraudación el engaño o mantenimiento en el error, debe engendrar una situación tal que merced a ella no se paguen los impuestos, que se deben pagar. Si no hay la concatenación apuntada no hay defraudación". 3

Por su parte Jiménez Asenjo opina: "El delito tributario se configura normalmente bajo el concepto técnico de defraudación, en el sentido de maquina-

ción o artificio, simulación o engaño, maliciosamente hecho por el contribuyente con el propósito de ocultar al fisco o a la hacienda las bases de los impuestos y provocar con ello una tributación más baja que la real o bien evadirse del pago total del mismo". 4

3. En cuanto a este punto, Flores Zavala dice: "Puede haber dos formas de evasión, una legal y otra ilegal. La legal consiste en omitir el pago de los impuestos por procedimientos legales, como por ejemplo: Un importador que no está dispuesto a pagar el impuesto establecido sobre la importación de determinada mercancía deja de importarla; habrá evasión porque se ha dejado de pagar el impuesto". 5 Por mi parte creo, que el autor mencionado está en un error, pues si no hay compra de determinada mercancía, o aun que la hubiese, si no se importa nunca habrá el fenómeno de la evasión .

El mismo autor sigue diciendo: "La evasión es ilegal cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de las normas legales, por ejemplo: el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos etc." 6

Continúa diciendo este mismo autor que: "La evasión ilegal o fraude al fisco no sólo daña al fis-

co sino también a los sujetos cumplidos, porque al se
ñalarse las cuotas del impuesto y calcular su procedi-
miento deberán tenerse en cuenta las pérdidas debidas
al fraude. Esto será tanto más frecuente cuanto más
altos administrativos para la determinación del impues-
to.

El fraude debe ser combatido por las si-
guientes razones:

I.- Por constituir una violación a la ley.

II.- Porque coloca a los violadores en si-
tuación de privilegio frente a aquellos que han queri-
do cumplir con las leyes o que no han podido violarlas.

III. Porque no puede quedar al criterio
del particular determinar si debe o no pagar el impues-
to.

IV.- Porque si la finalidad de los impuestos
es cubrir los gastos públicos y éste tiene como causa
fundamental la realización de las atribuciones del Es-
tado, quien defrauda al fisco está obstaculizando esas
atribuciones, es decir es un enemigo de la sociedad en
general". 7

4. Con referencia a presupuestos del hecho y presupuestos del delito, existe una controversia, por varios autores y así tenemos que Manzini comienza por dar un concepto del delito precisando: "Se trata de elementos, bien positivos o negativos de carácter jurídico, anteriores al hecho y de los cuales depende la existencia del título de que se trata.

A continuación distingue los presupuestos del delito de los presupuestos del hecho, estimando éstos como elementos jurídicos o materiales a la ejecución del hecho cuya existencia se requiere para que el mismo, "previsto por la norma integra un delito, de manera que su ausencia quita carácter punible al hecho. Estos últimos presupuestos del hecho pueden ser jurídicos o materiales, de acuerdo con su naturaleza". 8

Manzini precisa la distinción entre presupuestos generales, particulares, según funciones en todos los delitos o en cada uno de ellos. Señala como presupuestos generales: a) "El presupuesto penal sancionado, b) La existencia de una sanción, pues sin ella todo delito sería inexistente". 9

Marsich, recogiendo la idea de Bario de Massari, distingue los presupuestos constitutivos del delito pero limita la proyección de éstos al hecho. Delito de acuerdo con el citado autor, no ha de ser

considerado sólo como ente jurídico, es decir como actividad o producto de actividad que el derecho subordina a la propia disciplina como ente, como cuerpo substancial atomizable, sino que debe considerarse también como fenómeno entre los fenómenos y así se estudian las condiciones subjetivas y objetivas cuya existencia es necesaria para la verificación del fenómeno. Presupuestos del delito que contribuyen a dar al hecho significación y relevancia. Para este autor siendo el delito un hecho surgido del hombre no puede tener realidad con la existencia tanto de un sujeto imputable, como de un bien susceptible de lesión y de una norma penal. Asimismo, la existencia del bien supone un titular de él, de donde igualmente presupone el derecho subjetivo del sujeto pasivo del delito. 10

La posición de Ricio, comienza por aclarar que la acción referida a un delito se transforma en hecho por éste, de mayor amplitud que aquélla y como no puede concretarse a la existencia de un delito sin la clasificación legislativa, debe de ello deducirse que el concepto de hecho no puede prescindir de la figura legal, o de esa manera por supuesto se entiende, el conjunto de elementos materiales del delito como se encuentra descrito en la figura, con exclusión de la antijuricidad y de la culpabilidad que constitu

yen elementos del delito pero no del hecho, una vez precisados tales conceptos cambia la noción de presupuesto, el cual debe señalar algo anterior al hecho y al delito, pues "El presupuesto de un fenómeno no sólo preexiste a éste, sino que hace posible su realización, es como el elemento preexistible a la composición química que partiendo del mismo se desarrolla a través de las reacciones y combinaciones". 11 En síntesis define los presupuestos del hecho y del delito como: "Los antecedentes necesarios al hecho y al delito, que hacen posible la realización de éstos, se hayan fuera del nexo causal entre agente y acción de las relaciones entre éstos surge el delito concepto equivalente a éste otro, presupuestos son los elementos previos fundamentales a la materia prima con que se desarrolla el delito en concurso con los demás elementos y requisitos". 12

Partiendo del concepto de hecho, conjunto de elementos materiales una figura legal que integran y establece como antecedentes, presupuestos para la realización de los mismos, los siguientes:

a).- El sujeto activo.

b).- El bien lesionable.

c).- El sujeto pasivo.

d).- La norma descriptiva considerada en sí misma y no como condición de ilicitud.

Por su parte Abdón Hernández Esparza dice:

"Son presupuestos la condición o conjunto de condiciones de carácter necesario, de naturaleza jurídica o material, preexistente a la conducta o al hecho cuya ausencia trae como consecuencia el que no se pueda conformar en determinado título especial con lo que varía el tipo; o bien hace que la conducta o el hecho sean intracendentes para el derecho penal. Los presupuestos pueden ser del delito o de la conducta o hecho.

Los primeros a su vez se subdividen en presupuestos del delito generales y especiales; los segundos en jurídicos o materiales.

Cuando nos referimos a un presupuesto de la conducta o hecho, estamos en presencia de un elemento jurídico o material, previo a la realización de la conducta o hecho, necesario para la existencia de la misma". 13

En la defraudación fiscal estamos en presencia de un presupuesto de este tipo: la existencia de una obligación tributaria. Sólo puede realizar la conducta prevista en la Ley el obligado a una prestación fiscal, éste es el causante.

5. Volviendo los ojos atrás en las páginas de nuestra historia hemos de encontrar, como dice Abdón Hernández Esperza, que: "En los primeros tiempos de la época independiente, México recibe un legado de la legislación española diversificada, incompleta e inadecuada a la nueva realidad social de México independiente. La actividad del legislador estuvo dirigida casi exclusivamente a la creación de normas tendientes a establecer el orden público y organizar el nuevo Estado. Se legisló principalmente en materia hacendaria, militar y de policía. Especialmente dentro del derecho penal fiscal se reclamó en materia de contrabando por ser un problema que reclamaba, en aquel entonces como ahora, inmediata atención aún cuando el contrabando implica defraudación fiscal por cuanto es una defraudación de derechos aduanales, sin embargo la defraudación fiscal como tipo delictivo hizo su aparición con posterioridad".¹⁴

En la ordenanza de aduanas del 12 de junio de 1891, se establecieron tres tipos de infracciones a las normas fiscales, a saber: delitos, contravenciones y faltas, los delitos comprendían el contrabando, cohecho, conclusión, alteración de documentos oficiales, falsificación de documentos oficiales, quebrantamiento doloso de sellos o candados fiscales, de obediencia y resistencia de particulares, así como

la omisión culpable.

Continúa diciendo el autor de referencia que las principales contravenciones eran, la defraudación sin connivencia con los empleados, suplantando en calidad, cantidad o ambas cosas, mercancías que legalmente manifestadas, causarían mayores derechos, omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación de mercancías e infracción de los preceptos cuya finalidad era evitar la duda y dar seguridad. Las faltas consistían en la inexactitud en documentos aduanales. De estas violaciones a los ordenamientos hacendarios sólo los delitos estaban sancionados con pena corporal, además de la sanción administrativa. Las otras dos categorías tenían sanción meramente administrativa. En el caso de la defraudación se sancionaba con la pérdida de la mercancía y pago del doble del impuesto omitido.

Posteriormente dice: "En la Ley del Impuesto General del Timbre del 25 de abril de 1903 se establecieron dos clases de responsabilidades: a) por infracciones simples y b) infracciones por responsabilidad criminal. El primer grupo comprendía a su vez las violaciones cometidas por causantes por falta de pago del impuesto. Estas infracciones estaban afectadas por una sanción administrativa exclusivamente.

Dentro de las infracciones con responsabilidad penal son más importantes: a) cuando los causantes llevan doc o más libros de contabilidad y b) los que verifican la defraudación fiscal o contribuyen a ella por medio de algunos de los actos que el Código Penal castiga. En estos casos se aplica la sanción administrativa en cuanto al aspecto fiscal de la contravención y la sanción correspondiente del Código Penal según el delito que haya servido de medio para la comisión de la defraudación. En dicha legislación por tanto no se consideraba a la defraudación como delito en sí, sino en cuanto se valía el causante de un delito, se sancionaba.

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

En el pliego que envió al Congreso del Proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947 el C. Presidente de la República expresó

que: "Las autoridades fiscales deberán asumir una actitud en principio, de mayor confianza en la buena fe del contribuyente, mas las leyes habrán de prever el castigo severo de la evasión fiscal asimilándola, cuando proceda, como se hace en otros países a un verdadero delito". Se inició de esta manera una nueva tendencia dentro de la política fiscal.

Como consecuencia de esta nueva tónica de la política hacendaria del país se convocó la Tercera Convención Nacional Fiscal celebrada en la ciudad de México en el año de 1947. Las conclusiones a que se llegaron motivaron una revisión en la legislación impositiva con apoyo en los principios generales siguientes: 1.- Una Hacienda Pública fuerte y organizada, no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes. 2.- Es necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad. 3.- El fisco declara su fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y calificación, como forma de control de los nuevos gravámenes. 4.- Unificación y simplificación de diversos impuestos. 5.- En principio cada causante no debe pagar sino un impuesto. 6.- Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

Consecuencia directa del punto sexto de la anterior declaración de principios, tomada en la citada convención, se expidió la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal. Tenía por objeto dicha ley, elevar a la categoría de delito penado con sanciones corporales, el fraude al fisco cometido en los impuestos interiores, puesto que la omisión de los impuestos exteriores, como ya hemos visto desde los primeros días de la Independencia, estaba sancionada. La mencionada ley tiene trascendencia dentro del orden jurídico-penal positivo puesto que por primera vez erige en delitos conductas que anteriormente no tenían carácter delictivo.

Al aparecer el 30 de diciembre de 1947 la Ley Penal de Defraudación impositiva en Materia Federal, se buscaba tutelar el interés del Estado encaminado al normal funcionamiento de su administración pública, ya que el bien jurídico tutelado en la nueva ley, es el patrimonio del Estado. El fin de la norma se explica en función de la necesidad de reprimir penalmente las conductas fraudulentas que ofenden el derecho del Estado, respecto de los impuestos y contribuciones que van a engrosar su patrimonio. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al promover la expedición de una ley en la que se tipifican conductas que entrañan una defraudación al fisco, es

timaba que las prevenciones del Código Penal en su capítulo del fraude no eran del todo precisas.

El delito de defraudación impositiva se cometía en los siguientes casos: 1.- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos. 2.- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales. 3.- No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos. 4.- Omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales debe cubrir su impuesto. 5.- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio. 6.- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarla con falsedad. 7.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos. 8.- Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad. 9.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de rentas

o ingresos gravados.

En este "Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal", como llamó a la citada ley el Licenciado Alberto Sánchez Cortés, se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar, era inferior a cincuenta mil pesos y prisión de dos a nueve años si excedía dicha cantidad. En caso de no poder precisar la cantidad defraudada, la pena fluctuaba de tres meses a nueve años. La determinación de las cantidades se hacía tomando en cuenta lo defraudado y lo que se intentó defraudar dentro de un ejercicio fiscal, aún cuando se trata de impuestos distintos. Además, el juez estaba facultado para imponer la suspensión de uno o cinco años e inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de los que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación.

Debe notar que esta ley adolecía de diversos defectos muchos de los cuales fueron subsanados con posterioridad al versearse la mencionada ley en el Capítulo Quinto del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación. La ley de defraudación impositiva en Materia Federal tuvo una vida fugaz puesto que estuvo vigente sólo el año de 1948, sin embargo, la Secre-

taría de Hacienda nunca aplicó dicha ley tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de documentos.

Al final de 1948 se promovieron reformas en vista de algunos errores dentro de la ley de defraudación impositiva. Al reformarse el Código Fiscal se recogieron en el Título Sexto los delitos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes, es así que con fecha 30 de diciembre de 1948 aparece publicada en el Diario Oficial la reforma al Código Fiscal en la cual se adicionan los artículos 241 a 283, quedando comprendido el delito de defraudación fiscal en el capítulo y del título mencionado". 14

En el Código Fiscal de la Federación actual aunque ya reducidos de 12 a 10 los casos específicos de defraudación en el Código Fiscal vigente, en su artículo 72, incurre en el mismo error que su anterior al estructurar casuísticas en exceso. Como veremos más adelante, algunas fracciones bien pueden ser suarimidas en virtud de que las conductas que proveen quedan comprendidas dentro de la defraudación genérica.

En apoyo a este casuismo excesivo, Rivera Silva, en su multicitada obra "Los Delitos Fiscales Comentados", dice que: "El legislador prefirió ser redundante a omiso y en las defraudaciones específicas contempló las formas mediante las cuales con más frecuencia se burla al fisco, sin que sea menester en cada una de ellas acreditar los elementos de la defraudación genérica, sino únicamente los de la defraudación". 15

6.- Definir. El diccionario de La Real Academia Española dice: "Se deriva del latín definere que quiere decir, fijar con exactitud y precisión la significación de una palabra o la naturaleza de una cosa". 16 Así pues encontramos una definición de lo que se entiende por defraudación. Para tal efecto debemos hacer mención a algunas dadas por diferentes autores, y así tenemos que Franz Von Lisz, citado por Bernaldo de Quiroz Constancio define la defraudación como: "Toda y cualquier lesión patrimonial en propiedad ajena con ánimos de lucro y por medio del engaño". 17 De esta definición nos damos cuenta que el autor representa el elemento material del delito, o sea la lesión patrimonial en lo ajeno intencional que es el lucro del culpable, el formal y por último el engaño. También notamos que el autor en la definición que nos da no sólo se refiere al delito de de

fraudación sino al fraude en general.

Por su parte Zaina de Bujanda dice: "Partiendo de esta premisa, es obvio que por infracción tributaria hemos de entender en sentido genérico, toda vulneración de las obligaciones nacidas de esa relación jurídica tributaria, o si se prefiere toda conculcación de normas jurídicas, en que esas obligaciones aparecen previstas y definidas". 18 Vemos en lo anteriormente dicho por el autor, que propiamente está definido lo que se debe de entender por defraudación y además que posteriormente sigue diciendo: "Infracción criminal o infracción tributaria, entendemos en tal sentido que la infracción criminal supone la lesión de determinados bienes jurídicos, que el ordenamiento jurídico positivo refuta dignos de protección a la cual se asocia la imposición de una pena". 19

Dicha lesión aparece por tanto tipificada en la Ley debe obedecer a resortes de tipo voluntarista sin los que no es probable la imposición de una pena dentro de un sistema jurídico inspirado en el respeto de la persona humana.

Ahora bien, en la Ley en la que se establecen sanciones o penas para determinadas clases de

acciones u omisiones, sólo el Código Penal. Otras muchas leyes previenen determinadas penas para otros supuestos de infracción.

Sigue diciendo el mismo autor antes mencionado: "Estimo que la defraudación tributaria comprende los actos u omisiones mediante los cuales el sujeto pasivo del tributo oculta maliciosamente las bases imponibles o evita por otros procedimientos que el público liquide y haga efectiva la cuota tributaria a la que legalmente tenga dentro". 20 La definición tributaria, implica por tanto un comportamiento del sujeto pasivo del tributo encaminado a hacer inoperante el crédito fiscal, esa sustracción, y las consiguientes lesiones del bien jurídico que la norma tributaria ampara, se produce mediante el fraude. La defraudación tributaria es pues aquel tipo que en esencia consiste en sustraer al ente público la cuota tributaria y en cuanto al procedimiento se caracteriza por el empleo del fraude.

En fin, que esta figura delictiva se caracteriza porque el fraude está dirigido directamente a perjudicar en su patrimonio a una administración pública. Los medios de que se valga el sujeto activo no hacen la calificante, como fraude no difiere de los que constituyen el medio de cometer las demás hi-

pótesis legisladas en lo que se refiere a la estafa y otras defraudaciones, viene a ser la calidad del sujeto pasivo del delito la que determina la figura agravada.

NOTAS DEL CAPITULO II

1. "Diccionario de la Real Academia Española". Décima octava Edición, Ed. Espasa-Calpe, S.A., 1956 P. 430.
2. Rivera Silva Manuel. "Los Delitos Fiscales Comen-
tados", Ed. Botas, México 1949 P. 140.
3. Ob. Cit. P. 140.
4. Jiménez de Asenjo Enrique. "Manual de Derecho Pe-
nal Especial". Ed. Revista de Derecho Privado,
Madrid 1950 P. 161.
5. Flores Zavala Ernesto. "Elementos de Finanzas Pú-
blica Mexicanas". Ed. Porrúa y Cía. México 1961
P. 268.
6. Ob. Cit. P. 268.
7. Ob. Cit. P. 268.
8. Favón Vasconcelos Francisco. "Manual de Derecho
Penal Mexicano Parte General". Ed. Porrúa y Cía.
México 1957, P.P. 151 y 152.

9. Ob. Cit. P.P. 151, 152, 153, 170, 207, 208, 209,
214, 268, 269.
10. Ob. Cit. P.P. 151 y 152.
11. Ob. Cit. P.P. 153 a 268.
12. Ob. Cit. P.P. 151 a 170.
13. Hernández Esparza Abdón. "El delito de Defraudación Fiscal". Ed. Botas, México 1949 P.P. 81 y 82.
14. Ob. Cit. P.P. 41 a 47.
15. Rivera Silva Manuel. Ob. Cit. P. 140.
16. "Diccionario de la Real Academia Española". Ob. Cit. P. 430.
17. Bernardo de Quiros Constancio. "Derecho Penal Parte Especial". Ed. J. E. México 1957 P. 170.
18. Zainz de Bujanda Fernando. "Nacienda y Derecho II". Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1962 P. 207.

19. Ob. Cit. F.R. 208 y 209.

20. Ob. Cit. F. 214.

CAPITULO III

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL Y SUS ASPECTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS

SUMARIO: 1. Noción de delito. 2. Clasificación de los delitos. 3. Aspectos positivos y negativos de este delito. A). Conducta y su Ausencia. B). Tipicidad y Atipicidad. C). Antijuricidad y Causas de Justificación. D). Imputabilidad e Inimputabilidad. E). Culpabilidad y Causas de Inculpabilidad. F). Condicionalidad objetiva y Falta de condición objetiva. G). Punibilidad y Excusas absolutorias.

I. Para poder conocer una cosa, es necesario analizarla en todos y cada uno de los elementos que la integran, como son sus principales características, formas de manifestación etc.

Pues para dar una explicación aunque sea en

forma somera, del delito de defraudación fiscal, es necesario hacer mención a la explicación que se hace doctrinariamente al delito en general, y así poder ver si las hipótesis que se dan tienen aplicación en este delito.

La palabra delito dice Castellanos Tena: "Deriva del verbo latino delinquere, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la Ley". 1

Ha sido en vano tratar de encontrar una definición de delito valadera en todos sus tiempos y lugares, pues para determinar si un acto del hombre es o no delictivo, ya que la noción de éste se encuentra en relación con la vida social misma y como ésta se encuentra en constante cambio, lo que en un tiempo se consideraba como delito en otro ya no lo es, pues los modos de vida de un país son diferentes en los unos y los otros por lo tanto el comportamiento humano es diferente. Para poder hacer un estudio del delito de defraudación fiscal considero necesario exponer algunas de las definiciones dadas acerca de lo que debe entenderse por delito, y así tenemos que Carrara lo define como: "La infracción de la Ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o

negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso". 2

Su esencia consiste principalmente en la violación al derecho. Hemos de hacer notar que el autor antes mencionado es el principal exponente de la escuela clásica.

Noción sociológica. Rafael Carófalo lo define diciendo que es: "La violación de los sentimientos altruistas de probidad y de piedad, en la medida medida indispensable para la adaptación del individuo a la colectividad". 3

Noción Jurídico formal. Para algunos otros autores la definición de delito, deriva de la misma ley positiva; así tenemos que nuestro Código Penal la define en su artículo séptimo diciendo: "Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales".

Noción Jurídica sustancial del delito. Existen dos sistemas para realizar el estudio jurídico sustantivo del delito que son: El unitario o totalizador y el atomizador o analítico; para el primero el delito no se puede dividir siendo un todo unitario e indivisible; en cambio para los seguidores del segundo, el delito sí se puede dividir y lo estudian en

cuanto a cada uno de los elementos que lo integran; aunque hay que hacer notar que tampoco se han podido poner de acuerdo en el número de elementos que lo integran, pues algunos señalan dos, tres, cuatro o más elementos del mismo. Y así tenemos que Cuello Calón Eugenio lo define diciendo: "La acción humana típica, anti-jurídica, culpable y sancionada por la ley". 4

Por su parte Jiménez de Asúa opina: "Delito es el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal" 5

Por nuestra parte nos adherimos a la corriente que dice que el delito sí se puede dividir en cuanto a los elementos que lo integran.

2. Los delitos suelen clasificarse principalmente por la doctrina y por los diferentes autores como sigue:

a). En función de la gravedad una clasificación bipartita y otra tripartita, la primera los clasifica en delitos y faltas. En México sólo se hace mención en el Código Penal a los delitos en general y las faltas a disposiciones administrativas. En esta primera clasificación la defraudación es un delito

ya que así mismo lo dispone en el Código Fiscal de la Federación.

b). Por la conducta del agente los delitos se clasifican en: De acción u omisión, a su vez los delitos de omisión suelen dividirse en delitos de omisión simple y de comisión por omisión. Los delitos de acción son aquellos que se realizan mediante un actuar positivo del hombre, violándose una ley prohibitiva; los delitos de simple omisión según Castellanos Tena; "Consisten en la falta de una actividad jurídicamente ordenada, independientemente del resultado que produzcan, es decir se sancionan por la omisión misma". 6

Sigue diciendo: "Los delitos de comisión por omisión o impropios delitos de omisión, son aquellos en los que el agente decide positivamente no actuar, produciendo con su inacción el resultado". 7 Para Cuello Colón es: "La aparición de un resultado delictivo de carácter positivo, fórmula que se concretiza en la producción de un cambio en el mundo exterior mediante la omisión de algo que el derecho ordenaba hacer". 8

Más adelante dice: "En los delitos de simple omisión, hay una violación jurídica y un resultado pu-

ramente formal, mientras que en los delitos de comisión por omisión, además de la violación jurídica se produce un resultado material". 9

En los primeros se viola una ley dispositiva en los de comisión por omisión se infringe una dispositiva y una prohibitiva, en cuanto a esta clasificación considero que el delito de la presente tesis, puede ser ya bien de acción o de omisión; en primer caso el sujeto activo del delito encamina su conducta hacia la evasión de sus obligaciones fiscales, éste es, engaña al sujeto pasivo para no pagar los impuestos correspondientes; en el segundo caso simplemente deja que el sujeto pasivo persista en su error para que él no pague los impuestos.

c). Atendiendo el resultado los delitos se clasifican en: Formales y Materiales; los delitos formales coinciden con la clasificación anterior en cuanto a la simple omisión; en cambio los de los materiales son aquellos en los que es necesario que se produzca un cambio en el mundo exterior como por ejemplo el delito de defraudación fiscal, en cuanto a esta clasificación siempre será de tipo formal pues nunca se produce un resultado que ocasione un cambio material en el mundo exterior.

d). Por el daño que se causa se dividen en:

Delitos de lesión y de peligro; los primeros son aquellos que al cometerse causan un daño directo a la víctima en sus intereses jurídicamente protegidos; en los segundos no se causan un daño directo, si no que sólo ponen en peligro esos intereses, como ejemplo: El delito de abandono de personas. En lo que cabe ésta clasificación el delito de defraudación fiscal, será un delito de peligro ya que el daño no se causa directamente a la víctima sino al patrimonio del fisco, que es en el que recaen las consecuencias de esta evasión, y que en forma indirecta se afecta a la colectividad.

e). Por su duración los delitos se dividen, según Castellanos Tena en: Instantáneos, instantáneos con efectos permanentes, continuados y permanentes. Los delitos instantáneos son aquellos que se perfeccionan en el momento mismo en que se cometen; instantáneos con efectos permanentes son aquellos en los que la conducta destruye o disminuye el bien jurídico en forma instantánea; pero las consecuencias del mismo permanecen. Continuados, son aquellos en los que se dan varias acciones y una sola lesión jurídica, es continuado en la conciencia y discontinuo en ejecución". 10
Permanentes, acerca de éstos Sebastián Soler dice: "Fue de hablarse de delito permanente, sólo cuando la acción

delictiva misma permite, por sus características, que se la puede prolongar voluntariamente en el tiempo, de modo que sea idénticamente violatoria del derecho, en cada uno de sus momentos". 11 Considero que el delito de defraudación, puede ser instantáneo y también ser continuado pues el agente puede evadir el pago de sus impuestos en una o varias acciones.

f). Por el elemento interno o culpabilidad, se clasifican en: Doloso, culpables y algunos autores citan los preterintencionales. En los primeros la voluntad del sujeto activo del delito se encamina a cometer el hecho delictivo; los segundos surgen como consecuencia del actuar imprudente del sujeto activo; en los últimos el sujeto activo encamina su conducta a producir un hecho determinado, pero se producen resultados delictuosos totalmente diferentes al deseado. Considero que el delito de defraudación fiscal siempre será doloso, ya que la conducta del individuo se encamina a cometer el hecho delictuoso como es la evasión de los impuestos.

g). Por su estructura los delitos se clasifican en simples y complejos. Soler dice lo siguiente acerca de esta clasificación: "Hámense simples aquellos en los cuales la acción jurídica es única, como

el homicidio. En ellos la acción determina una lesión jurídica inescindible. Delitos complejos son aquellos en los cuales la figura jurídica consta de la unificación de dos fracciones, cuya función de nacimiento a una figura delictiva, superior en gravedad a los que la componen aisladamente". 12 Así pues el delito de defraudación fiscal será un delito simple, pues para su integración no necesita de ninguna otra figura delictiva que venga a complementarlo.

h). Por el número de actos integrantes de la conducta típica los delitos se clasifican en: Unisubsistentes y Plurisubsistentes; los primeros son aquellos que se configuran con un sólo acto del sujeto activo, en cambio los segundos se configuran con dos o más actos. Por lo que el delito de defraudación fiscal puede ser unisubsistentes o plurisubsistentes.

i). Según el número de sujetos que intervengan en la realización de un hecho delictivo los delitos se clasifican en: Unisubjetivos y Plurisubjetivos ya sea que intervengan en la ejecución uno o varios sujetos. Por lo tanto si el pago de los impuestos es una carga individual, este delito siempre será unisubjetivo.

j). En cuanto a esta clasificación ya señala

nos anteriormente cuando se hizo mención a el carácter jurídico de los delitos fiscales, que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación dice en su primer párrafo que: "Para proceder penalmente por los delitos previstos en este Código, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare que el fisco ha sufrido o pudo sufrir un perjuicio".

Es decir establece un obstáculo procesal, pues mientras que la Secretaría de Hacienda no declare el perjuicio que lo ha ocasionado, el Ministerio Público no puede iniciar el ejercicio de la acción penal en contra de un posible evasor de impuestos.

En el párrafo segundo del mismo artículo antes mencionado, se dice: "En cuanto a los delitos tipificados en los artículos 51, 65, 71, 72, 75 y 76 se requerirá la querrela de la propia Secretaría, el requisito a que se refiere el párrafo anterior, en los casos de las fracciones I, II y III del artículo 51 sólo será necesario si se trata de comerciantes establecidos e inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes". Con lo cual podemos concluir que es un delito de querrela y que no puede ser de los que se persiguen de oficio.

k). Por la materia los delitos se clasifican

en: Comunes, Federales, Oficiales, Militares, Políticos y Especiales, siendo estos últimos todos aquellos que se encuentran fuera de la legislación penal por lo tanto el delito de defraudación es un delito especial.

3. Una vez que hemos hecho aunque sea un enfoque general de la clasificación de los delitos y aplicada al delito de estudio en especial; procederemos a hacer un estudio de la defraudación fiscal en forma particular en cuanto a cada uno de sus elementos positivos y negativos; para poder hacerlo será necesario hacer una breve referencia a ellos, así vemos que Jiménez Asúa, nos señala en su obra los siguientes:

"ASPECTOS POSITIVOS-----	ASPECTOS NEGATIVOS
A). Actividad -----	Falta de acción
B). Tipicidad -----	Ausencia de tipo
C). Antijuricidad -----	Causas de Justificación
D). Imputabilidad -----	Causas de Inimputabilidad
E). Culparidad -----	Causas de inculparidad
F). Condicionabilidad objetiva -----	Falta de condición objetiva
G). Punibilidad -----	Excusas absolutorias". 13

A). Hay que hacer notar, que los autores no han podido ponerse de acuerdo en cuanto a la determinación del primer elemento, pues mientras unos le llaman conducta, otros le llaman hecho y algunos otros acto o acción. Nosotros por nuestra parte siguiendo a Castellanos Tena le llamaremos conducta. Pero será necesario decir qué se entiende por conducta, así veremos que conducta es el comportamiento humano positivo o negativo, encaminado a un fin. Por la conducta del agente los delitos suelen clasificarse en: Delitos de acción, de omisión simple y de comisión por omisión, los primeros se cometen mediante un actuar positivo del hombre, violándose una ley prohibitiva; en los segundos se ordena que se haga algo y simplemente se deja de hacer produciéndose con su inactividad el resultado, que es meramente de tipo formal. Y en los últimos se deja de hacer algo que se tenía la obligación de hacer, produciéndose, por violar una ley preceptiva y una prohibitiva, un resultado material, mientras que en los de simple omisión el resultado sólo será formal. Así que el delito de defraudación puede ser de omisión simple ya que se deja de hacer algo que jurídicamente estaba ordenado hacer como es pagar los impuestos correspondientes sin que se dé un resultado material.

Por lo que se refiere a los sujetos de la

conducta es necesario que nos demos cuenta que sólo el sér humano puede ser sujeto del derecho y que sólo sus actos están vinculados con el mismo. Así pues que el sujeto activo del delito siempre será el hombre, toda vez que las personas morales nunca podrán delinquir.

Dentro del sujeto pasivo del delito se presenta otro que es el ofendido; el primero es el que sufre daño en un bien jurídicamente protegido. Por el derecho penal, ofendido es el que resiente el daño es decir el afectado. Muchas veces coinciden el sujeto pasivo con el ofendido. En el derecho penal fiscal el sujeto pasivo es la persona física al no recaudar los impuestos correspondientes y el sujeto ofendido será el fisco quien resiente el daño de la evasión de los impuestos.

Aspectos negativos de la conducta, o sea su ausencia. Es necesario hacer notar que si en la comisión de algún delito falta alguno de sus elementos éste nunca se integrará.

Trataré, aunque sea en una forma breve la ausencia de conducta en su aplicación al delito de defraudación fiscal, así se ve que la ausencia se puede presentar por dos formas, según intervenga o no la vo

conducta es necesario que nos demos cuenta que sólo el sér humano puede ser sujeto del derecho y que sólo sus actos están vinculados con el mismo. Así pues que el sujeto activo del delito siempre será el hombre, toda vez que las personas morales nunca podrán delinquir.

Dentro del sujeto pasivo del delito se presenta otro que es el ofendido; el primero es el que sufre daño en un bien jurídicamente protegido. Por el derecho penal, ofendido es el que resiente el daño es decir el afectado. Muchas veces coinciden el sujeto pasivo con el ofendido. En el derecho penal fiscal el sujeto pasivo es la persona física al no recaudar los impuestos correspondientes y el sujeto ofendido será el fisco quien resiente el daño de la evasión de los impuestos.

Aspectos negativos de la conducta, o sea su ausencia. Es necesario hacer notar que si en la comisión de algún delito falta alguno de sus elementos éste nunca se integrará.

Trataré, aunque sea en una forma breve la ausencia de conducta en su aplicación al delito de defraudación fiscal, así se ve que la ausencia se puede presentar por dos formas, según intervenga o no la vo

luntad del hombre, a la primera se le llama VIS ABSOLUTA y la segunda VIS MAIOR, algunos autores también señalan como aspectos negativos de la conducta el sueño, el hipnotismo y el sonambulismo; toda vez que en tales circunstancias el sujeto activo del delito comete un hecho delictuoso sin que intervenga para nada su voluntad. En el delito de defraudación fiscal dadas las circunstancias bajo las cuales se comete, no se puede considerar factible la existencia de dichas hipótesis de ausencia de conducta.

B). En cuanto a este elemento es necesario que se distinga entre lo que se entiende por tipo y por tipicidad, ya que son dos cosas totalmente distintas y al efecto dice Castellanos Tena lo siguiente: "No debe confundirse el tipo con la tipicidad, el tipo es la creación legislativa, la disposición que el Estado hace de una conducta en los preceptos penales. Es la adecuación de una conducta concreta con la descripción legal formulada en abstracto". 14

Sigue diciendo: "La tipicidad es el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento con el descrito por el legislador. Es en suma, la acuñación o adecuación de un hecho a la hipótesis legislativa". 15

Para el maestro Celestino Forte Petit: "La tipicidad 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". 16

Así pues el tipo en el delito del estudio será el que se describe en el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación; y la tipicidad, será la conducta que se realice en el mundo de las normas es decir aquella conducta que encuadre dentro de la hipótesis jurídica descrita por el legislador. Los tipos se clasifican en: Normales y Anormales, en los primeros se contienen conceptos puramente objetivos, y en los segundos se describen situaciones valoradas y subjetivas; por lo que en orden a esta clasificación podemos decir que el delito de defraudación fiscal es un delito de tipo fiscal.

El elemento objetivo se encuentra expuesto en los verbos del tipo, es decir, "engañar y aprovechar el error" pues al hacer referencia al concepto "impuesto" estamos en presencia de elementos normativos que implican una valoración jurídica, toda vez que su idea implica una valoración de derecho.

Una vez que hemos visto aunque sea en una forma breve el delito de defraudación en cuanto a su aspecto positivo con referencia al tipo y la tipicidad, lo enfocaré desde el punto de vista negativo.

Hemos de insistir constantemente que en el delito cualquiera de que se trate, si falta alguno de sus elementos éste nunca se configurará.

Ausencia de tipo y de tipicidad. Cuando al realizar se una conducta que se presume delictuosa no se ajusta perfectamente a la descripción hecha por el legislador se presenta la atipicidad. Es necesario que demos una idea aunque sea breve de las diferencias que hay entre atipicidad y ausencia de tipo. La atipicidad se da cuando se da una conducta que se presume delictuosa, pero que no se encuentra dentro del tipo. El tipo es cuando se da una conducta que la comunidad presume debe ser castigada pero el legislador dejó de incluirla dentro del ordenamiento penal. Las causas de atipicidad según Castellanos Tena se puede dar por las siguientes razones: "a) Ausencia de la calidad exigida por la ley en cuanto a los sujetos activos y pasivos; b) Si falta el objeto material o el objeto jurídico; c) Cuando no se dan las referencias temporales o especiales requeridas en el tipo; d) Al no realizarse el hecho por los medios comisivos específicamente señalados en la ley; e) Si faltan los elementos del injusto legalmente exigidos; y f) Por no darse, en su caso, la antijuricidad especial". 17

En el delito de estudio, por ejemplo se puede dar la atipicidad, porque no sea causante del pago de un impuesto. Si el sujeto pasivo no es el Estado tampoco se

configurará el delito; si no se hace uso de engaños, ni se aprovecha de errores, para omitir el pago de algún impuesto.

3). Dice Cuello Calón lo siguiente: "La acción humana para ser delictiva ha de estar en oposición con una norma penal que prohíba u ordene su ejecución ha de ser antijurídica: obra antijurídicamente el que contra- viene las normas penales".

Por su parte Forte Petit opina: "Una conducta o un hecho son antijurídicos cuando siendo típicos no están protegidos por una causa de justificación". 19

La antijuricidad, se puede presentar en un do- ble aspecto, uno formal y otro material. Franz Von Liszt nos la señala diciendo: "Una conducta es formalmente antijurídica cuando se infringe una norma estatal, un man- dato, o una prohibición del orden jurídico y materialmen- te antijurídica, la acción que encierra una conducta so- cialmente dañosa, anti-social o asocial". 20

La antijuricidad tiene íntima relación con el derecho pues Cuello Calón dice: "No hay antijuricidad pe- nal sin ley penal". 21

Ahora bien puede suceder que una persona cometa un hecho delictuoso, pero que éste se encuentre protegido por alguna de las causas de justificación señaladas en la Ley. Es decir que el actuar de ese individuo fue totalmente legal aunque encuadre dentro del tipo descrito por la ley.

Castellanos Tena nos señala como causas de justificación los siguientes: "a) Legítima defensa; b) Estado de necesidad; c) Cumplimiento de un deber; d) Ejercicio de un derecho; e) Obediencia jerárquica; (si el inferior está legalmente obligado a obedecer) cuando se equipare al cumplimiento de su deber. f) Impedimento Legítimo". 22

Procederé a analizar cada una de las hipótesis señaladas, para poder ver si tienen aplicación, dentro del delito de estudio.

a) Cuello Calón dice: "La legítima defensa es la defensa necesaria para rechazar una agresión actual o inminente e injusta, mediante un acto que lesiona bienes jurídicos del agresor". 23

Para Franz Von Liszt por Castellanos Tena, es: "La defensa necesaria para repeler una agresión actual y contraria al derecho mediante una agresión contra el atacante". 24

Vemos que las definiciones dadas son más o menos semejantes pues hacen referencia a una agresión actual, injusta y sin derecho en contra de una persona. Esta hipótesis la encontramos señalada en el artículo 51 fracción III del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales, al señalar; "Obrar el acusado en defensa de su persona, de su honor o de sus bienes, o de la persona, honor y bienes de otro, repeliendo una agresión actual, violenta, sin derecho y de la cual resulte un peligro inminente".

Por agresión se entiende la actitud de otra persona o personas que amenacen con causar un daño a bienes jurídicamente protegidos; lo actual debe entenderse o presente lo que está sucediendo en el instante mismo: pero no basta con que la agresión sea sino que además debe ser violenta, es decir que implique fuerza, finca de causar un daño a otra persona y que esta agresión debe de ser también sin derecho es decir que no esté protegida por alguna causa de justificación; pues ello implicaría que no se configurara la legítima defensa.

Asimismo dice el artículo 15 en su párrafo final que no es legítima defensa en los siguientes casos: Primero. que el agredido provocó la agresión, dando causa inmediata y suficiente para ella. Segun-

do. Que previó la agresión y pudo fácilmente evitarla por otros medios legales. Tercero. Que no hubo necesidad racional del medio empleado en la defensa y, Cuarto. Que el daño que iba a causar era fácilmente reparable después, por medios legales o era notarialmente de poca importancia, comparado con el que causó la defensa.

Considero en forma personal que esta causa de justificación no tiene ninguna aplicación dentro del delito de estudio, toda vez que, en la evasión fiscal nunca se puede dar la repulsa a una agresión actual, injusta o sin derecho y de la cual resulte un peligro inminente y que tampoco se afecta los intereses que señala la ley como son: El honor, los bienes, otra persona o sus bienes; pues en este delito el fin último que persigue el causante es no cumplir con sus obligaciones fiscales.

b) Se dice que hay estado de necesidad cuando dos bienes jurídicamente protegidos por el derecho se encuentran en peligro y que sólo pueda salvarse uno de ellos mediante el sacrificio del otro, esto es que se prefiere se salve algo y no que se pierda todo. En cuanto a esta justificante se pueden presentar tres hipótesis entre los bienes titulados por el derecho: Primera. Si el bien sacrificado es de menos va-

do. Que previó la agresión y pudo fácilmente evitarla por otros medios legales. Tercero. Que no hubo necesidad racional del medio empleado en la defensa y, Cuarto. Que el daño que iba a causar era fácilmente reparable después, por medios legales o era notarialmente de poca importancia, comparado con el que causó la defensa.

Considero en forma personal que esta causa de justificación no tiene ninguna aplicación dentro del delito de estudio, toda vez que, en la evasión fiscal nunca se puede dar la repulsa a una agresión actual, injusta o sin derecho y de la cual resulte un peligro inminente y que tampoco se afecta los intereses que señala la ley como son: El honor, los bienes, otra persona o sus bienes; pues en este delito el fin último que persigue el causante es no cumplir con sus obligaciones fiscales.

b) Se dice que hay estado de necesidad cuando dos bienes jurídicamente protegidos por el derecho se encuentran en peligro y que sólo puede salvarse uno de ellos mediante el sacrificio del otro, esto es que se prefiere se salve algo y no que se pierda todo. En cuanto a esta justificante se pueden presentar tres hipótesis entre los bienes titulados por el derecho: Primera. Si el bien sacrificado es de menos va-

lor que el que se salva se configura el estado de necesidad. Segunda. Si el bien que se salvó es de menor valor que el sacrificado se configura el delito, a no ser que concurra alguna otra causa justificativa del hecho. Tercera. Si los bienes que se encuentran en peligro son equivalentes, y se sacrifica alguno de ellos el delito es inexistente por alguna causa de inculpabilidad.

Los elementos de estado de necesidad son:

1) Una situación de peligro real o inminente. 2) Que la amenaza recaiga sobre cualquier bien jurídicamente tutelado, propio o ajeno. 3) Un ataque por parte de quien se encuentra en el estado necesario. 4) Ausencia de otro medio practicable y menos perjudicial.

Considero que es muy difícil que se dé el estado de necesidad en el delito de defraudación fiscal ya que sería muy raro que se llenaran todos los requisitos señalados anteriormente, ya que el causante siempre tendrá otro medio a la mano para poder cumplir con sus obligaciones fiscales. Y por otra parte existen recursos jurídicos necesarios para poder hacer valer sus derechos cuando se viera afectado por el fisco como son: El procedimiento administrativo, que permite la interposición de uno o más recursos administrativos, para la defensa del causante, y aún

más le queda la fase contenciosa ante el Tribunal Fiscal de la Federación; pues la primera es la que se llama la fase oficiosa, en cualquiera de los dos puede tratar de obtener la nulidad de la resolución que lo afecta; pero hay que hacer notar que no terminan ahí sus medios de defensa sino que en última instancia podría recurrir al juicio de amparo. De donde se ve que sí existen otros medios practicables y menos perjudiciales con que el causante pueda defender sus intereses.

La diferencia entre estado de necesidad y legítima defensa según Castellanos Tena estriba en que "En la legítima defensa hay agresión, mientras que en el estado de necesidad hay ausencia de ella; (no debe confundirse el ataque de un bien con una agresión), la legítima defensa crea una lucha, una situación de choque entre un interés ilegítimo, la agresión, y otro lícito, la reacción contra ataque o defensa; en el Estado de necesidad no existe tal lucha sino un conflicto entre intereses legítimos". 25

Como caso específico del estado de necesidad podemos mencionar el que se encuentra en el artículo 379 del Código Penal que hace referencia al robo de familiar y que dice: "No se castigará al que, sin emplear engaños ni medios se apodere una sola vez de

los objetos estrictamente violentos indispensables para satisfacer sus necesidades personales o familiares del momento".

c) El cumplimiento de un deber, ejercicio de un derecho, e impedimento legítimo, son otras causas de justificación que eliminan también la antijuricidad. En la primera se puede dar por ejemplo las lesiones que ocasiona un médico al practicar una operación quirúrgica; igualmente se estará en presencia del impedimento legítimo, cuando la ley le ordene a una persona hacer algo, como por ejemplo; guardar el secreto profesional.

D). Para que una persona pueda ser culpable de un delito, cualquiera que éste sea, es necesario que tenga ante todo la capacidad de entender y de querer en el campo del derecho penal y que la doctrina ha llamado imputabilidad, éste dice Max Ernesto Meyer es: "La posibilidad condicionada por la salud mental y por el desarrollo del autor, para obrar según el justo conocimiento del deber existente". 26

Para Castellanos Tena es: "La capacidad de entender y querer en el campo del Derecho Penal". 27

Así pues para que un sujeto sea responsable

de la comisión de un delito, es necesario ante todo que tenga conocimiento de lo que hace, es decir al tiempo de la comisión de éste, debe tener el mínimo de condición psíquica que lo haga comprender que la conducta que está realizando es ilícita.

Por lo tanto en el delito de defraudación fiscal siempre se debe presumir que el sujeto que cometa este delito tiene la capacidad de querer y entender lo que se hace; pues es un delito inminentemente doloso.

Una vez que hemos visto que la imputabilidad es la calidad del sujeto, referida al desarrollo y la salud mental; la inimputabilidad constituye el aspecto negativo de la imputabilidad, las causas de estas últimas son pues, todas aquellas capaces de anular o de neutralizar, ya sea el desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de aptitud psicológica para cometer un hecho delictuoso. Las causas de inimputabilidad pueden ser de dos categorías; unas que podemos llamar legales, por estar señaladas dentro de la ley y otras suproleales; entre las primeras tenemos las siguientes: 1) Estado de inconsciencia permanente o transitorio. 2) Fiebre grave. 3) Los sordos mudos. En cuanto a éstas nuestro Código Penal nos las señala en su artículo 68 que dice: "Los locos y

otros imbéciles o el que sufra cualquiera otra debilidad, enfermedad o anomalías y que haya ejecutado hechos o incurrido en omisiones definidas como delitos, serán reclusos en manicomio para su curación y sometidos, con autorización del facultativo, a un régimen de trabajo, en igual forma procederá el juez con los procedados o condenados que enloquezcan en los términos del Código de Procedimientos Penales". Hemos de darnos cuenta en las exposiciones anteriores, que el Código Penal sólo se refiere a los trastornos mentales transitorios y que en cuanto a los permanentes mantiene erróneamente la imputabilidad.

En cuanto al aspecto negativo del delito de estudio, nos daremos cuenta que en el campo del derecho Fiscal y en el Derecho Penal General, toda persona que no tiene esa capacidad de entender ni de querer en el momento de cometer un hecho, tipificado como delito, no puede ser sujeto del derecho penal, por ser en ese preciso momento inimputable, es necesario que hagamos mención a que Castellanos Tena dice: "Que la imputabilidad es presupuesto de la culpabilidad", pues para que un sujeto tenga trascendencia en el campo del derecho penal, precisa ante todo que sea imputable". 28

Por lo que se refiere a los trastornos menta

por todo el tiempo que fuera necesario para su instrucción".

Tal parece que el precepto que dispone lo anterior, los sordomudos son inimputables; sin embargo pienso que los sordomudos sí pueden ser imputables, ya que puede haber sordomudos muy educados que cometen un hecho delictivo y que piensan perfectamente bien, y por lo tanto se dan cuenta del hecho delictivo. Asimismo un sordomudo puede ser sujeto de la relación jurídica tributaria, y evadir sus obligaciones fiscales, y por lo tanto cometer el delito de defraudación.

Problema más grave aún es el límite de edad para ser imputable, ya que es difícil saber cuándo un sujeto discierne perfectamente sobre sus actos; aunque la ley fija un límite de edad de dieciocho años, puede haber ocasiones que un sujeto menor de edad que tiene mejor que uno que tenga por ejemplo cuarenta años, así que el menor sí puede ser imputable pero no se lo castiga por existir una causa de justificación.

B). Siguiendo la trayectoria que hemos venido haciendo en cuanto a cada uno de los elementos del delito y su aplicación a la defraudación fiscal, nos toca ahora ver la culpabilidad. Decía Castellanos Te

los transitorios dice el artículo 15 fracción II del Código Penal; "Hallarse al acusado al cometer la infracción en un estado de inconsciencia de sus actos, determinado por el empleo accidental e involuntario de sustancias tóxicas, embriagantes o enervantes o por un estado toxinfecioso agudo, o por un trastorno mental involuntario de carácter patológico y transitorio".

Pues bien para que se dé esta causa de inimputabilidad, precisa que se den tres hipótesis que son: Primera. Inconsciencia por ejemplo de sustancias tóxicas embriagantes. Segunda. Inconsciencia motivada por toxificaciones. Tercera. Inconsciencia por trastornos de carácter patológico. En cuanto a estas causas de inimputabilidad, considero que no pueden tener aplicación alguna dentro de los delitos fiscales, ya que si bien son pasajeras, quiere decir ésto que una vez que han pasado dichos trastornos, si se puede cumplir con la obligación fiscal.

Miedo grave, por lo que a éste se refiere tampoco puede tener una aplicación dentro del delito que estamos tratando. El artículo 67 del Código Penal dispone que: "A los sordomudos que contravengan los preceptos de una ley penal se les recluirá en escuelas o establecimientos especiales para sordomudos,

na que la imputabilidad, funcionaba como presupuesto de la culpabilidad: dijimos también que para que un sujeto fuera imputable, debería tener el mínimo de inteligencia y así conocer el hecho delictuoso realizado. Pues bien si ese sujeto tiene el mínimo de inteligencia para darse cuenta de su conducta, tiene obligación de responder de su conducta delictiva ya que se da cuenta perfectamente de lo que hace. La culpabilidad la definen de diferente manera los autores y así tenemos que Jiménez de Asúa dice: "En el más amplio sentido puede definirse la culpabilidad como el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica". 29

Porte Petit dice: "Lo cierto es que, que la culpabilidad con base psicológica, consiste en un nexo psíquico entre el sujeto y el resultado; lo que quiere decir que contiene dos elementos. Uno volitivo o como lo llama Jiménez de Asúa emocional, y otro intelectual. El primero indica la suma de dos querer: De la conducta y del resultado; y el segundo, el intelectual, el conocimiento de la antijuricidad de la conducta." 30

La culpabilidad se puede presentar en dos formas que son: Dolo y Culpa, según el agente encamine su voluntad a cometer un hecho delictivo; o éste se origina por el obrar imprudente o negligente del

mismo; hay un tercero que se llama p^oterintencional, en el cual el resultado delictuoso sobrepasa la intención del sujeto; en el dolo, el sujeto encamina su conducta a realisar un hecho delictivo, conociendo la significación de su conducta. En la culpa consciente o con previsión se ejecuta el acto con la esperanza de que ocurrirá el resultado; ya dijimos anteriormente que el delito de defraudación es siempre doloso y por lo tanto no se puede dar ninguna clase de disculpa.

El dolo ha sido clasificado en diferentes formas, así tenemos que hay dolo eventual, directo, indeterminado e indirecto etc. Ya sea por su nacimiento, contenido etc., en el delito de defraudación el dolo siempre será directo, pues el sujeto encaminá su voluntad a cometerlo conociendo perfectamente las consecuencias del mismo.

Existen dos clases de culpa que son: las que ya se señalaron anteriormente, la culpa con representación o con previsión, en el cual el agente preve el resultado pero abriga la esperanza de que éste no ocurrirá; en la culpa de imprevisión o sin representación, el agente no preve un resultado previsible; por lo que se refiere al delito de defraudación, ya dijimos que no se puede presentar la culpa.

La inculpabilidad es el elemento negativo de la culpabilidad, está presente cuando se encuentran ausentes los elementos esenciales de la culpabilidad, conocimiento y voluntad; entre las causas de inculpabilidad tenemos el error de hecho y el error de derecho. El error de hecho se clasifica en: Esencial y Accidental; este último a su vez se divide en Aberratio Actus, Aberratio in Persona y Aberratio de-licti.

El error de derecho no produce efectos de eximente ya que la ignorancia de la ley no autoriza su violación.

El error de hecho es una falsa representación que se forma de una cosa: pero sólo puede ser causa de inculpabilidad si ese error es esencial y además invencible, si no se llenan estos requisitos no puede operar como causa de inculpabilidad, esto es que al sujeto le sea imposible evitarlo ya que si éste fuera vencible y con un poco de prudencia lo pudiera evitar, nunca operará como causa de inculpabilidad. Es difícil que se llegue a dar esta causa dentro del derecho penal fiscal,

En cuanto a las eximentes putativas; que constituyen modalidades del error esencial de hecho, insuperables, diré que son aquellas en las cuales el

sujeto activo del delito, comete un hecho típico al creer erróneamente que está amparado por una causa de justificación. Entre las principales eximentes putativas tenemos las siguientes: La legítima defensa putativa; La legítima defensa real contra la putativa etc. De las cuales considero que no pueden tener aplicación práctica dentro del estudio que venimos realizando.

F). En cuanto a este elemento omitimos analizarlo, en virtud de que coincidimos con aquellos autores que niegan su existencia como tal.

Hemos analizado cada uno de los elementos fundamentales del delito y llegamos a uno más el cual se discute mucho si es o no elemento del delito, será necesario hacer una breve referencia a qué es lo que se entiende por punibilidad; es decir qué es el merecimiento de una pena en virtud de la realización de una conducta o bien es el merecimiento de una pena por la comisión de un delito determinado. En concreto podemos decir que es la aplicación de una pena en merecimiento de un delito, por parte del estado.

Ahora bien el artículo 7 del Código Penal dice: "Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales".

Tal parece que de esta definición se puede desprender que la punibilidad es un elemento esencial del delito; considero que no es cierto pues si existe una excusa absolutoria aunque siga existiendo la figura delictiva no se podrá aplicar pena alguna, y en consecuencia no encajará dentro de la hipótesis señalada.

Por su parte Raúl Carrancá y Trujillo e Ignacio Villalobos dicen. El primero, al hablar de las excusas absolutorias afirma que: "Tales causas dejan subsistir el carácter delictivo al acto y excluyen sólo la pena". 31

De donde se deduce que para él la punibilidad no es elemento esencial del delito. El segundo dice que: "La pena es la reacción de la sociedad o el medio de que ésta se vale para tratar de reprimir el delito; es algo externo al mismo y dado los sistemas de represión en vigor, en consecuencia ordinaria por éste acostumbrados a los conceptos arraigados sobre la justicia retributiva; suena lógico decir, el delito es punible pero ni éste significa que la punibilidad forma parte del delito, como no es parte de la enfermedad el uso de una determinada medicina, ni el delito dejaría de serlo si se cambiaran los medios de defensa de la sociedad". 32

Finalmente Celestino Forte Petit citado por

Castellanos Tena afirma que: "Cuando exista una hipótesis de ausencia de condiciones objetivas de punibilidad, concurre una conducta o hecho, típicos antijurídicos, imputables y culpables pero no punibles en tanto no se llene la condición objetiva de punibilidad, lo cual viene a consistir en que ésta no es un elemento sino una consecuencia del delito". 33

El aspecto negativo de la punibilidad son las excusas absolutorias, Castellanos Tena dice: "Son aquellas causas que dejando subsistir el carácter delictivo de la conducta o hecho impiden la aplicación de la pena". 34

La excusa absolutoria más importante que encontramos es la de robo entre ascendientes, excusa en razón de mínima temibilidad que se encuentra señalada en el artículo 375 del Código Penal.

NOTAS DEL CAPITULO III

1. Castellanos Tena Fernando. "Lineamientos Elementales de Derecho Penal": Ed. Porrúa., S. A. México 1974, p. 125.
2. Castellanos Tena. Ob. Cit. pp. 125 y 126.
3. Ob. Cit. p. 126.
- 3bis. Jiménez de Asúa Luis. "Tratado de Derecho Penal T. I." Ed. Losada, S. A., Buenos Aires, 1965, p. 49.
4. Cuello Calón Eugenio. "Derecho Penal". T. I. Ed. Nacional, México 1970, p. 257.
5. Jiménez de Asúa Luis. "La Ley y el Delito". Ed. A. Bello, Caracas, p. 256.
6. Castellanos Tena. Ob. Cit., p. 136.
7. Castellanos Tena. Ob. Cit., p. 136.
8. Cuello Calón Eugenio. Ob. Cit., p. 274.

9. Cuello Calón Eugenio. Ob. Cit., p. 274.
10. Castellanos Tena. Ob. Cit., pp. 137 y 138.
11. Soler Sebastián. "Derecho Penal Argentino", T. I.
Tipográfica Editora Argentina. B. Aires.,
1956. p. 275.
12. Soler Sebastian. Ob. Cit., pp. 284 y 285.
13. Jiménez de Asúa Luis. "La Ley y el Delito". Ed.
Sud America Buenos Aires., 1967., p. 209.
14. Castellanos Tena. Ob. Cit., p. 165.
15. Idem. p. 166.
16. Porte Petit Celestino. "Importancia de la Dogmatica
Jurídico Penal". Ed. Gráfica Panamericana.
S. de R. L. México 1954, p. 37.
17. Idem. p. 173.
18. Cuello Calón. Ob. Cit., p. 309.
19. Porte Petit. "Programa de la Parte General del Dere
cho Penal". U. N. A. M. México., 1968,
99. p. 364.

20. Franz Von List. Citado por Cuollo Calón. Ob.
Cit., p. 309.
21. Cuollo Calón Eugenio. Ob. Cit., p. 312.
22. Castellanos Tena. Ob. Cit., p. 175.
23. Cuollo Calón Eugenio. Ob., p. 317.
24. Franz. Von List. Citado por Castellanos Tena. Ob.
Cit., p. 177.
25. Castellanos Tena. Ob. Cit., p. 206.
26. Max Ernesto Mayer. Citado por Castellanos Tena. Ob.
Cit., p. 218.
27. Castellanos Tena. Ob., p. 218.
28. Castellanos Tena. Ob. Cit., p. 217.
29. Jiménez de Asúa Luis. "La Ley y el Delito"., Sud Ame
ricana. Buenos Aires. p. 352.
30. Porte Petit Celestino. "Importancia de la Dogmatica
Jurídico Penal". Ed. Grafica Panamericana.
S. de R. L. México 1954. p. 49.

31. Carrancá y Trujillo Raúl. "Derecho Penal Mexicano I".
Ed. Antigua Librería Robedo, 1954,
p. p. 55 y 59.

32. Villalobos Ignacio. "Derecho Penal Mexicano". Ed. Porrúa, México 1960, p. 125

33. Castellanos Tena. Ob. Cit., p. 252.

34. Castellanos Tena. Ob. Cit., p. 253.

CAPITULO IV

CASOS DE DEFAUDACION ESPECIFICA CONTENIDAS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Una vez que hemos dado una explicación general del delito de defraudación fiscal desde el punto de vista del Derecho Penal General, aplicando los elementos esenciales del delito que la doctrina señala; trataré en este punto de dar una explicación, aunque sea en forma somera de cada uno de los casos de defraudación específica que se señalan en el Código Fiscal. Así tenemos que el artículo 72 establece lo siguiente: "La pena que corresponde al delito de defraudación se impondrá también a quien:

I. Mediante la simulación de actos jurídicos omita total o parcialmente el pago de los impuestos a su cargo.

Los elementos que constituyen esta primera defraudación específica son los siguientes:

A. Simular actos jurídicos. La simulación consiste en hacer aparecer como existente algo que no lo es. Jurídicamente consiste en la ocultación de ciertos efectos jurídicos mediante la falsa celebración de un acto. La simulación se ejemplifica en el caso de una donación que se haga aparecer como compra venta para no pagar los impuestos correspondientes a aquélla, que son más elevados que los de la compraventa.

Por acto jurídico se entiende toda manifestación de voluntad que crea, modifica y extingue derechos y obligaciones.

Simular actos jurídicos es ejecutar voluntariamente un acto que produzca efectos de derecho para con ellos, ocultar los efectos de otro hecho.

D. El segundo elemento, es lo que constituye el resultado del delito. Que con la simulación se omita total y parcialmente el pago de los impuestos. En este caso, para que exista defraudación, se requiere una relación casual entre la simulación y la omisión del pago de los impuestos.

Como ya lo dijimos, hay algunos casos de defraudación específica que deben ser suprimidos en vir-

tud de que la conducta que preven queda comprendida dentro de la defraudación genérica; esta fracción es uno de esos casos toda vez que la simulación es esencialmente un engaño.

II. Consigne en las declaraciones que presente para fines fiscales, ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos, o deducciones falsas.

Esta fracción comprende dos formas de comisión de la defraudación:

1a. Mediante una declaración de ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos.

2a. Mediante una declaración con deducciones falsas.

En estos dos casos el resultado será la omisión del pago de los impuestos respectivos, ya que al declarar ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos, se determinará impuesto menos. Lo mismo sucede cuando se hacen deducciones falsas v. g. cuando en la declaración correspondiente se consigna el ingreso total y el costo de producción es muy superior al real, para mediante este engaño, hacer aparecer como inferior la utilidad obtenida.

Los elementos de esta defraudación son:

A. Una declaración sobre ingresos o utilidades o sobre deducciones.

B. Que en esta declaración se consignen ingresos o utilidades menores o se hagan deducciones.

Esta fracción consigna casos de falsedad. En los ingresos, la falsedad consiste en declarar como monto de los mismos, uno que es inferior al verdadero, con la consecuente lesión al patrimonio fiscal, Lo mismo sucede en la defraudación por declaración de utilidades menores que las realmente obtenidas.

Estimamos conveniente que también esta fracción sea suprimida ya que las hipótesis que provee constituyen casos de engaño.

III. Proporcione con falsedad a las autoridades fiscales que lo requieran, los datos que obran en su poder y que sean necesarios para determinar la producción, el ingreso gravable o los impuestos que cause.

El suministro de los datos a que se refiere esta fracción, es muy importante por lo que cuando se

hace con falsedad, se ocasiona una lesión al patrimonio del fisco, ya que la determinación, con base en datos falsos, de la producción e ingresos gravables y de los impuestos que se causen.

Aquí nos encontramos ante otro caso de engaño.

IV. Oculte a las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos ó el monto de las ventas.

En esta fracción la acción consiste en ocultar a las autoridades fiscales la producción gravable o el monto de las ventas.

"La ocultación consiste en esconder, disfrazar, encubrir o sustraer a la vista o conocimiento de terceros. Se considera como un grado inferior a la defraudación. Cuando hay la obligación legal de manifestar la existencia de algo y se esconde, se cae en la esfera de lo jurídico-penal." Abdón Hernández Esparza, op. cit. 1

En esta fracción la acción de ocultación viola un deber respecto de la Hacienda como lo es el de

proporcionar datos correctos para la debida determinación del impuesto correspondiente, por lo tanto, al ocultar la producción gravable o el monto de las ventas, se están proporcionando datos incorrectos en detrimento de los intereses fiscales, por lo que esta fracción bien puede ser asimilada a la anterior que consigna el caso de proporcionar falsamente los datos que sirven para determinar la producción, el ingreso gravable o los impuestos que se causen.

V. No expida los documentos en los que deba acreditarse el pago de un impuesto mediante la fijación de estampillas.

En esta fracción, la forma de ejecución del delito es de comisión por omisión, ya que la conducta se traduce en un no hacer, existiendo de la norma prohibitiva y la norma preceptiva.

Al omitir la expedición de algún documento en el que deba acreditarse el pago de algún impuesto mediante la fijación de estampillas, trae como resultado la omisión de ese impuesto.

VI. Como fabricante, importador, comerciante o expendedor haga circular productos sin el timbre o el marbete que deban llevar.

proporcionar datos correctos para la debida determinación del impuesto correspondiente, por lo tanto, al ocultar la producción gravable o el monto de las ventas, se están proporcionando datos incorrectos en detrimento de los intereses fiscales, por lo que esta fracción bien puede ser asimilada a la anterior que consigna el caso de proporcionar falsamente los datos que sirven para determinar la producción, el ingreso gravable o los impuestos que se causen.

V. No expida los documentos en los que deba acreditarse el pago de un impuesto mediante la fijación de estampillas.

En esta fracción, la forma de ejecución del delito es de comisión por omisión, ya que la conducta se traduce en un no hacer, existiendo de la norma prohibitiva y la norma preceptiva.

Al omitir la expedición de algún documento en el que deba acreditarse el pago de algún impuesto mediante la fijación de estampillas, trae como resultado la omisión de ese impuesto.

VI. Como fabricante, importador, comerciante o expendedor haga circular productos sin el timbre o el marbete que deban llevar.

Dos elementos forman esta fracción.

A. La circulación de productos hecha por una persona en su calidad de fabricante, importador, comerciante o expendedor.

B. Que esos productos en circulación no cuenten con el timbre o marbete que deban llevar.

Con esta disposición se pretende que los comerciantes, importadores, expendedores y no sólo los fabricantes, se constituyan indirectamente en coadyuvantes de la protección de los intereses del fisco al no adquirir los productos que no cuenten con el timbre o marbete que conforme a la ley, deban llevar.

En este delito la conducta se realiza por me dio de la acción de hacer circular productos sin el timbre o marbete que deban llevar.

VII. No entere a las autoridades fiscales dentro del plazo del requerimiento que se le haga, las cantidades que haya retenido o recaudado de los causantes, por concepto de impuestos.

Esta defraudación está relacionada con las disposiciones fiscales que establecen la obligación

de un tercero de retener al causante, el impuesto respectivo.

El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 13 lo siguiente:

"Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal".

Y en su artículo 14 fracción IV: "Son responsables solidariamente:

IV. Las personas a quienes se imponga la obligación de retener o recaudar créditos fiscales a cargo de terceros".

Como un comentario diremos que la responsabilidad que impone la fracción cuarta del artículo 14, no es solidaria sino substituta o sea que dicha responsabilidad proviene de la substitución por éstas personas del deudor primitivo por imperio de la ley. Se dice que al consignarla como responsabilidad solidaria y no substituta, si bien contraría la técnica jurídica, es en beneficio del crédito fiscal.

Abdón Hernández Esparza cita a Joaquín D. Ortega quien clasifica a los agentes auxiliares del fisco en: "A) Agentes de liquidación; B) Agentes de retención; C) Agentes de recaudación y D) Agentes de beneficenciación". "En el caso que nos atañe, dice Hernández Esparza, estamos en presencia de, agente de retención. Son estas las personas a quien una ley fiscal impone el deber de descontar de los pagos que hagan a deudores directos de créditos tributarios, el monto de dicho crédito. Por ejemplo, retención del impuesto sobre utilidades distribuibles por la sociedad que las distribuye, retención de lo impuesto sobre salarios, emolumentos, etc., por el patrón que hace el pago al trabajador". 3

Los elementos de esta VII defraudación específica son:

A. Retener a los causantes cantidades por conceptos de impuestos.

B. Que el responsable sustituto que retiene las cantidades sea requerido del pago de ellos.

C. Que transcurrido el plazo señalado en el requerimiento, el retentor no haga el pago correspondiente.

Esta defraudación constituye un delito de acción por omisión ya que la conducta que lo informa implica un no hacer del sujeto activo a pesar de que existe un deber de obrar, como lo es entregar a las autoridades fiscales las cantidades que por concepto de impuestos, fueron retenidas a los causantes directos.

VIII. Para registrar sus operaciones contables, fiscales o sociales, lleve dos o más libros similares con distintos asientos o datos, aun cuando se trata de libros no autorizados.

Son elementos de esta defraudación:

A. Llevar dos o más libros similares para registrar las operaciones contables, fiscales o sociales.

B. Que en cada uno de esos libros se registren asientos o datos distintos.

La falsedad en el registro de las operaciones contables, fiscales, o sociales, trae como consecuencia una visión inexacta de la situación económica de una negociación. Esta falsedad tiene como finalidad la omisión del pago de los impuestos correspondien

tes constituyendo un delito de acción.

IX. Destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial, dejándolos ilegibles, de los libros de contabilidad que prevengan las leyes mercantiles o las disposiciones fiscales.

Forman esta defraudación los siguientes elementos:

A. Destruir, ordenar o permitir la destrucción total o parcial de los libros de contabilidad que prevengan las leyes mercantiles, artículo 33 y 46 del Código de Comercio, o las disposiciones fiscales.

B. Que dichos libros queden ilegibles como consecuencia de su destrucción.

Según Rivera Silva por destrucción debemos entender: "el perjudicar la entidad haciéndola inservible para los fines a que fue destinada y por semi-destrucción, destrucción parcial, el perjudicar la entidad dejando servible partes de la misma". 4

De conformidad con este criterio tenemos que tanto la destrucción total como la parcial, dejan siempre ilegibles los libros de contabilidad. La primera

deshace los libros y no deja partes servibles y la segunda, aunque sí deja partes servibles, no permite un conocimiento cabal del estado contable.

Esta defraudación se puede cometer tanto mediante una acción, destruir u ordenar la destrucción de los libros, como por una omisión permitir esa destrucción. Constituye un delito doloso ya que la imprudencia o un accidente no pueden engendrar tal defraudación.

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

Los elementos son:

A. Substituir o cambiar las páginas foliadas de los libros de contabilidad que prevengan las leyes mercantiles, artículos 33 y 46 del Código de Comercio, o las disposiciones fiscales.

B. Que la substitución o cambio se haga utilizando las pastas o la encuadernación de los libros a que se refiere la fracción X.

El artículo 34 del Código de Comercio establece

ce que: "Los que se prescriben de rigurosa necesidad en el orden de la contabilidad mercantil estarán encuadernados, forrados, foliados y sellados con el timbre correspondiente en la forma que prevengan las leyes".

El resultado de la acción de substituir o cambiar las páginas foliadas consiste en la alteración que reporta una mutación de la verdad de los asientos o datos en ellos consignados, por lo que al aplicarse el impuesto sobre estos datos falsos se ocasiona una lesión al patrimonio del fisco.

Del estudio de todos estos casos de defraudación específica podemos concluir con las siguientes observaciones:

A. Las fracciones I y II del artículo 72 deben ser suprimidas por constituir, en última instancia, casos de engaño que quedan perfectamente comprendidos en la definición de la defraudación genérica, así como también la fracción IV que se refiere a la ocultación de la producción gravable o del modo de las ventas, proporcionando, debido a dicha ocultación, datos incorrectos en detrimento de los intereses del fisco, hipótesis que preve la fracción III y la cual se asimila perfectamente; con la supresión de estas fracciones se

simplificará la ley.

B. En cambio creemos conveniente la inclusión de una fracción que tipifique el caso de que un causante no lleve libros de contabilidad, toda vez que con este hecho se hace suponer, fundamentalmente, la intención delictuosa de evadir los impuestos correspondientes, pues en ausencia de los libros respectivos cómo se logrará tener un control de los ingresos y demás datos del causante y cómo se aplicará el impuesto correspondiente si no existe dato alguno.

El artículo 73 del C.F.F, establece la misma penalidad para la defraudación fiscal, así como para la tentativa del delito de referencia. En efecto el mencionado precepto declara que:

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

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

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

Este artículo establece una sanción excesiva para la tentativa además de que le da igual trato que al delito consumado, contrariando el principio que establece una pena menor para el caso de la tentativa.

NOTAS DEL CAPITULO IV

1. Hernández Esparza Abdón. "El delito de Defraudación Fiscal, Estudio Dogmático". Ed. Botas, México 1952, p. 137.
2. Hernández Esparza Abdón. Ob. Cit., p. 132.
3. Rivera Silva Manuel. "Los Delitos Fiscales comentados" Ed. Botas, México 1949 p. 135.
4. Manuel Rivera Silva. Ob. Cit., p. 136.

CONCLUSIONES

Hemos llegado al final de este trabajo, razón por la cual es necesario dar algunas conclusiones del mismo, debido a lo extenso del tema se han dado a lo largo de la exposición, y con el fin de obviar una reproducción total de dichas conclusiones reafirmamos exclusivamente las que revisten importancia superior.

La realización de los fines propios de la función administrativa, hace ineludible el amparo de Hacienda Pública, por lo que la interposición del Derecho Penal en el Derecho Fiscal es supina, en cuanto que el quebrantamiento de las Leyes Fiscales demanda una acuciosa y drástica represión de los delitos contra el patrimonio del Fisco.

El campo que está reservado a las sanciones penales en materia Fiscal, es vasto y es éste el que va a dar origen al Derecho Penal Fiscal, que encierra en su contenido la teoría del Delito, teoría que ha sido elaborada con grandes denueos en el Derecho Penal Común, por lo que sería desatinado intentar la elaboración de un sistema de sanciones penales Fiscales al margen de la Doctrina Jurídico-Penal.

Así como toda norma de derecho tutela un

bien Jurídico determinado, los preceptos del Código Fiscal que prescriben los Delitos, protegen un solo bien, el patrimonio del Fisco, razón por la cual deberían llamarse "DELITOS CONTRA EL PATRIMONIO DEL FISCO", pero como dice Alberto Sánchez Cortés, no debe olvidarse que la costumbre da validez a muchos que impropios por su connotación gramatical resultan propios por su conceptualización usual y ésto sucede con la expresión "DELITOS FISCALES", que impropia por lo que denota el análisis gramatical de las palabras, ha tomado meridiana precisión en el léxico popular.

Por otro lado las disposiciones penales del Código Fiscal, son en la práctica inoperantes en gran parte y no han podido prevenir realmente los delitos contra el patrimonio del Fisco, debido a que no se ha tomado en cuenta que los delinquentes fiscales lesionan valores de la colectividad, toda vez que la carga impositiva es de interés público y tiene como finalidad el sufragar los gastos de la convivencia social; así pues muchos delitos fiscales quedan impunes debido a que el Fisco le interesa más la reparación del daño que la regeneración del delincuente y la represión de los delitos, conformándose en la mayoría de los casos con el pago de los impuestos omitidos o defraudados, más los recargos correspondientes y la multa. Cubiertos éstos, solicita el sobreseimiento y no

presenta la querrela o declaraciones de perjuicio respectivas, colocándose de esta manera en contra de lo establecido en el párrafo segundo del Artículo 18 Constitucional.

Por otra parte igualmente en orden a las penas que imponen, si se aplicaran íntegramente dichas disposiciones, resultarían en algunos casos, extremadamente duras para el causante, por lo que se hace indispensable una reforma de la penalidad y en la naturaleza de la misma, en la medida necesaria para garantizar eficazmente la defensa de los intereses patrimoniales del Fisco; y una reforma que subsane las diferencias técnicas que padecen algunos preceptos, limitándolos a lo establecido en el Artículo 60. del Código Penal del Distrito Federal, de aplicación Federal, respetando lo que no interfiera la tipificación especial.

El establecimiento de un Sistema Penal Fiscal sobre bases de justicia y equidad, haría que todo responsable sin excepción alguna, compareciera ante los Tribunales Judiciales, en lo que reduciría en beneficio de la colectividad y contribuiría al fortalecimiento de una conciencia social que repudiaría el hecho de que un causante eludiera sus obligaciones fiscales, despojándose de la carga impositiva y desplazando

dola sobre los demás, un sistema tal desterraría de nuestro medio los privilegios tributarios, haría que todos los causantes independientemente de su posición social y económica, o su "FILIACION POLITICA", soportarán por igual las cargas fiscales.

La importancia administrativa limita las posibilidades de un servicio público adecuado por lo que se hace ineludible una moralización de los empleados de la Hacienda Pública para que actúen con estricto apego a la ley. De todos es conocida la conducta deshonesta que observan algunos de los empleados públicos, si no se les "retifica adecuadamente", retardan intencionalmente el trámite normal de los negocios a su cargo, o bien, exageran las consecuencias que origina el incumplimiento de las disposiciones fiscales, haciendo víctimas de los causantes que incurrieron en tal incumplimiento por ignorar las leyes o por no saberlas interpretar debido a su complejidad actuando a guisa de asesores en materia impositiva, obteniendo con ello un lucro indebido.

De las aplicaciones de una política Fiscal acertada dependerá en gran parte la disminución de los delitos contra el patrimonio del fisco, en su aspecto social esta política debe de tomar en cuenta la necesidad de reducir los impuestos indirectos, especial-

mente los de consumo que afectan sobre todo a las clases populares y evitar la repercusión del impuesto. De todos es sabido que los productores e intermediarios, que son las personas económicamente fuertes, remiten gran parte de sus cargas fiscales al público que solicita sus productos: el caso llega al extremo en tratándose de artículos de primera necesidad pues es la gente de escasos recursos económicos, la mayoría, la que sufre más directamente el fuerte impacto de la acometida fiscal. Esta situación injusta ocasiona que los ricos se hagan más ricos y los pobres más pobres. Hasta ahora la política económica de los gobiernos "emanados del pueblo" en impositiva ha centrado su atención en los ingresos procedentes del trabajo, sin embargo, no afecta en mayor proporción las rentas patrimoniales, lo que arroja un balance poco alagüeño; las cargas públicas no están repartidas equitativamente, hay enormes fortunas intactas mientras que muchos carecen de lo indispensable. ¿Se habla tanto de la Justicia Social;

- BIBLIOGRAFIA -

1. Eernaldo de Quiroz Constancio. "Derecho Penal, Parte Especial". Ed. José M. Cajica, México, Buenos Aires. 1957.
2. Bielsa Rafael. "Compendio de Derecho Público Constitucional Administrativo y Fiscal". Ed. - Depalma, Buenos Aires. 1957.
3. Bielsa Rafael. "Estudio de Derecho Público". II -- Fiscal, Ed. Depalma, Buenos Aires. 1951.
4. Carrancá y Trujillo Raúl. "Derecho Penal Mexicano-I". Ed. Antigua Librería Robado, México. 1954.
5. Castellanos Tena Fernando. "Lineamientos Elementales de Derecho Penal". Ed. Porrúa., S.A.- México. 1954.
6. Cuello Calón Eugenio. "Derecho Penal". Ed. Nació nal, S.A., México. 1953.
7. De la Garza Sergio Francisco. "Derecho Financiero - Mexicano". Ed. Porrúa Hnos. y Cía., Méxi-co. 1968.

8. Franco Jodi Carlos. "El Procedimiento Penal Mexicano". Ed. Ferrúa Hnos. y Cía., México. - 1957.
9. Fraga Gabino. "Derecho Administrativo". Ed. --- Ferrúa Hnos. y Cía., México. 1939.
10. García Mainas Eduardo. "Introducción al Estudio del Derecho". Ed. Ferrúa Hnos. y Cía., México. 1908.
11. Hernández Esparza Abdón. "El Delito de Defraudación Fiscal". Ed. Botas, México. 1949.
12. Jiménez de Asenjo Enrique. "Manual de Derecho Penal Especial". Ed. Revista de Derecho Privado, - 1950.
13. Jiménez de Asúa Luis. "Tratado de Derecho Penal". - Ed. S. A., Buenos Aires. 1965.
14. Jiménez de Asúa Luis. "La Ley y El Delito". Ed. - A. Bello, Caracas.
15. Jiménez de Asúa Luis. "La Ley y El Delito". Ed. - Sud Americana Buenos Aires. 1967.

16. Margain Manatou Emilio. "Derecho Tributario Mexicano". Ed. Universidad Autónoma de C. L. E. México, 1969.
17. Forte Petit Celestino. "Notas del Primer Curso del Derecho Penal". México. 1958.
18. Forte Petit Celestino. "Programa de la Parte General del Derecho Penal". U. N. A. M. México., 1968.
19. Forte Petit Celestino. "Importancia de la Dogmática Jurídico Penal". Ed. Gráfica Hemisericana. S. de R. L. México. 1954.
20. Rivera Silva Manuel. "Los Delitos Fiscales Comentados". Ed. Botas, México. 1949.
21. Soler Sebastián. "Derecho Penal Argentino, T. I". Tipográfica Editora Argentina. B. Aires, 1958.
21. Vallalobos Ignacio. "Derecho Penal Mexicano". Ed. Porrúa Inos. y Cía., México. 1970.

- LEGISLACION -

Constitución General de la República.

Código Fiscal de la Federación.

Código Penal para el Distrito y Territorios
Federales.
