

363
24



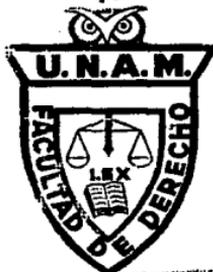
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

LA FORMA DE PERSECUCION Y EL PERDON EN LOS
DELITOS DE FRAUDE FISCAL PREVISTOS EN
EL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL

T E S I S
Que para obtener el Título de
LICENCIADA EN DERECHO
p r e s e n t a

ROSA GABRIELA GONZALEZ PULIDO



Ciudad Universitaria
Agosto 1992

FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO PRIMERO: ANTECEDENTES DEL DELITO DE FRAUDE FISCAL EN RELACION A LA FORMA DE PERSECUCION

I.- HISTORICOS	1
1. Epoca precolonial	2
2. Epoca colonial	7
3. Epoca independiente.....	11
4. Epoca revolucionaria.....	14
II.- LEGISLATIVOS	18
1. Ley de Justicia Federal	19
2. Ley General de Percepciones Fiscales.....	19
3. Código Fiscal de 1938	20
4. Código Fiscal de 1943	20
5. Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación.	21
6. Código Fiscal de la Federación de 1966.....	22
7. Código Fiscal de la Federación de 1967.....	22
8. Iniciativa de Ley: exposición de motivos <i>(de lo que sería el Código Fiscal de la Federación del 31 de diciembre de 1981)</i>	24
9. Resultados del debate	25
10. Resultados y dictamen de la primera lectura.	27

CAPITULO SEGUNDO: NATURALEZA JURIDICA DEL DELITO DE FRAUDE FISCAL

I.- FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL	28
II.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	32
III.- CONCEPTOS FUNDAMENTALES EN	
 MATERIA FISCAL-PENAL	35

CAPITULO TERCERO: TEORIA DEL DELITO Y ESTUDIO DOGMATICO

I.- DIVERSAS CONCEPTUALIZACIONES DEL DELITO	38
II.- ESTRUCTURA DEL DELITO DE FRAUDE FISCAL A LA LUZ DE LA	
 TEORIA CAUSALISTA.....	43
1. Conducta	44
1.1. Sujetos	48
1.2. Objetos.....	50
2. Ausencia de Conducta	51
3. Tipicidad	53
3.1. Clasificación de los Tipos	55
4. Atipicidad	57
5. Antijuridicidad	58
6. Causas de Justificación.....	59

7. Imputabilidad.....	60
7.1. <i>Actiones liberae in causa</i>	62
8. Inimputabilidad	63
9. Culpabilidad	64
10. Inculpabilidad	65
11. Punibilidad	66
12. Ausencia de Punibilidad.....	68

CAPITULO CUARTO: CLASIFICACION DEL DELITO DE FRAUDE FISCAL (según Castellanos Tena)

I.- CLASIFICACION EN ATENCION A LA GRAVEDAD	70
II.-CLASIFICACION SEGUN LA FORMA DE CONDUCTA.....	70
III.-CLASIFICACION EN ORDEN AL RESULTADO.....	70
IV.- CLASIFICACION EN ATENCION AL DAÑO QUE CAUSAN	73
V.- CLASIFICACION EN ATENCION A SU DURACION.....	74
VI.- CLASIFICACION SEGUN SU COMPOSICION	75
VII.-CLASIFICACION EN RELACION AL NUMERO DE SUJETOS.....	75
VIII.-CLASIFICACION EN ATENCION A LA FORMA DE PERSECUCION.....	76
IX.- CLASIFICACION EN RAZON A LA MATERIA	78

**CAPITULO QUINTO: LA INEXISTENCIA FACTICA DEL PERDON
EN LOS DELITOS FISCALES QUE SE PERSIGUEN A PETICION DE
LA PARTE OFENDIDA**

I.- QUERRELLA NECESARIA EN EL DELITO DE FRAUDE FISCAL	79
II.- LA EVIDENTE TRANSGRESION A LA LEY83
III.-CRITICAS Y SUGERENCIAS PARA LA EFECTIVA PROCEDIBILIDAD DEL PERDON EN EL DELITO DE FRAUDE FISCAL PREVISTO EN EL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL.....	85
CONCLUSIONES.....	89
BIBLIOGRAFIA.....	97
ANEXO	101

INTRODUCCION

Uno de los aspectos más discutidos dentro de la política tributaria del actual gobierno mexicano es el relativo al delito de defraudación fiscal. Esta figura ha sido estudiada tanto por técnicos, teóricos y periodistas que han tratado de incursionar en un campo incierto y de constante mutación, en donde el estado representado por el Fisco lo necesita para financiar el presupuesto gubernamental de gastos. En este sentido surge el interés de que exista una adecuada política organizada dentro de los marcos jurídicos de equidad y justicia.

Es así como ante la imprecisión del campo fiscal y la complicación de mecanismos para que el contribuyente cumpla con su obligación surge un déficit o detrimento en el patrimonio del Fisco, ello nos revela la relación que existe entre el hombre, el derecho y el Estado siendo el fraude un elemento de un ciclo de tres tiempos: supresión, evasión y represión.

No obstante, sin profundizar en la naturaleza teleológica de creación de los delitos de fraude fiscal, con este estudio nos percatamos de la serie de lagunas e imprecisiones inexplicables que existen sobre el tema.

Partiendo de que constitucionalmente el contribuyente tiene la obligación de participar activamente del Gasto Público de la nación, existen circunstancias que hacen dudar sobre la legalidad del manejo de esta figura delictiva, independientemente de la voluntad del legislador.

Tal es el caso que en nuestro delito en comento es imprescindible la querrela como requisito de procedibilidad y por lo tanto será operante el perdón de la parte ofendida como una forma de extinción de la acción penal, la cual puede operar hasta antes de que formule conclusiones acusatorias la Representación Social. En relación a esta forma de extinción penal -el perdón- nos percatamos de que a pesar de que expresamente lo contempla la ley, ésta es absolutamente inoperante por decisión arbitraria de las autoridades, tal y como lo demostramos con nuestro trabajo.

Para poder llegar a la problemática que nos atañe, fue preciso remontarnos a los antecedentes tanto históricos como legislativos a fin de considerar que factores fueron imperantes y decisivos en la creación de este tipo penal.

Posteriormente fue preciso realizar un estudio dogmático del delito de fraude fiscal previsto en el artículo 108 del Código Tributario, previo el análisis de los conceptos fundamentales que este "ilícito", en

donde pudimos ubicarlo en la clasificación que refiere la forma de persecución de los delitos.

Por último se exponen de manera sucinta y concatenada los efectos y trascendencias que implica la inexacta interpretación y falta de hermenéutica jurídica de los delitos de fraude fiscal.

Es menester resaltar que al respecto encontramos poco material que abarcara directamente ésta temática, pues sobre la querrela necesaria en los delitos de fraude fiscal poco se ha escrito debido, en gran parte, a la indiferencia de la autoridad de ésta figura extintiva de la acción penal.

El objetivo principal de este trabajo es demostrar la conveniencia o no de que sea necesaria la querrela por la persecución del delito de fraude tributario, ya que existiendo la querrela las autoridades se niegan a considerar "el perdón" como una opción viable y prevista en la ley que puede utilizarse de manera válida.

Tal y como se observará a lo largo de la investigación encontramos cierto hermetismo por parte de las autoridades, pues de cierta manera se conjugan el Ofendido y el Organo Técnico de Acusación de los

delitos, en una sólo persona manifestándose políticas paralelas en relación al trato que recibirán estos delitos.

A lo largo del estudio me enfrente con personas que criticaron los cuestionamientos que se exponen, argumentando que casi siempre los sujetos activos del delito iban a ser personas morales con capacidad económica bastante desahogada y que si engañaban al Fisco, era válido que recayera todo el rigor de la ley, que era mejor preocuparse por aquéllos débiles (*strictu sensu*) que delinquanten y no por estos "magnates" que con su dinero compraban todo. Debo confesar que en un principio me hicieron dudar, sin embargo, la inquietud sobre el tema persistió máxime que en un sólo problema se conjuntaban las dos materias que más me habían gustado en la carrera el Derecho Penal (adjetivo, sustantivo y ejecutivo) y el Derecho Fiscal, gracias a los excelentes catedráticos que jugaron un papel formativo muy importante a lo largo de los estudio de licenciatura. Pero no sólo ello contribuyó a que se escribieran estas líneas del modesto trabajo que presento y que pongo a su consideración, pues la justicia y la legalidad son conceptos universales de aplicación *erga homnes* en donde no debe de haber distinción, pues sea la persona que fuere de cualquier forma sufrirá "del pánico que representa el ser sujeto a un proceso penal", independientemente del grado de responsabilidad o no que tenga.

Es así como de esta manera pongo a consideración de éste Respetable Sínodo, de mis compañeros, estudiantes y amigos, este humilde trabajo producto de un gran esfuerzo que servirá no sólo para la culminación de una etapa académica, sino para crear ese sentido de crítica

e investigación que debe persistir en todos aquellos que de alguna u otra forma estamos vinculados con el Derecho, advirtiendo que todo lo hasta aquí expuesto es de mi completa responsabilidad y por lo tanto susceptible de que por su tipo sufra de censuras y críticas que harán que se enriquezca mi persona. Gracias.

CAPITULO PRIMERO: ANTECEDENTES DEL DELITO DE FRAUDE FISCAL EN RELACION A LA FORMA DE PERSECUSION

I.-HISTORICOS

Es de suma importancia realizar una reseña de las instituciones jurídicas mexicanas, que se desarrollaron desde la época prehispánica hasta la actualidad, a fin de señalar siquiera someramente las causas y efectos de estas instituciones, su origen y evolución.

En el caso de nuestro estudio, se reconocen diversas influencias de los acontecimientos históricos que nos sirven para así comprender los errores y aciertos que se reflejan en nuestra vida jurídica. La historia del derecho mexicano comprende los siguientes períodos:

- Precolonial
- Colonial
- Independiente
- Revolucionario
- Actual

Esta división convencional adolece de deficiencias y su división se realiza según las necesidades de la exposición ya que en toda evolución social es imposible señalar con exactitud los límites de las grandes etapas.

1. EPOCA PRECOLONIAL

Los estudios realizados sobre el Derecho Penal precolombino son escasos y fragmentarios. Muchas de las obras generales no lo consideran debido a lo difícil de su comprobación y la nula influencia en nuestra legislación, provocada desde la época de la conquista.

Se habla de la existencia del "Código Penal de Netzahualcoyotl" (1), el cual se caracterizaba por las amplias libertades con las que contaba el juzgador para imponer penas que iban desde la muerte, la esclavitud, la confiscación, el destierro, la suspensión o la destitución del empleo, hasta la cárcel. Dentro de las cualidades de este Código encontramos que diferenciaba a los delitos intencionales de los imprudenciales.

Era una legislación de aplicación extremadura, así como de carácter pública, por ello no era permitida la venganza privada, salvo en casos excepcionales como el adulterio (2). Cabe señalarse que aunque prevalece una especie de ley del Talión y de venganza, estas siempre eran supervisadas por las autoridades juzgadoras y en raras ocasiones operaba la vindicta de "propia mano".

1 CARRANCA y Trujillo, Raúl. "Derecho Penal Mexicano". Parte General Editorial Porrúa. 1986. pág. 111-112

2 JIMENEZ, de Asúa, Luis. "Tratado de Derecho Penal". Tomo I. Editorial Losada S.A.. Buenos Aires 1964. pág. 910-911

Los reinos de México, Texcoco y Tacuba formaban una Triple Alianza de carácter ofensiva y defensiva, sin embargo en cuanto al régimen interior, comenzó por ser una oligarquía para posteriormente convertirse en una monarquía absoluta (3).

Estos reinos de la Triple Alianza, eran estados más o menos extensos constituidos por las fuerzas armadas y en cada uno había tribunales encargados de la administración de justicia y de la organización de estos se inferían ciertas diferencias. En México, por ejemplo, el rey nombraba a un magistrado supremo que además de manejar situaciones administrativas fallaba en definitiva en las apelaciones de casos criminales, de igual manera en las ciudades alejadas de México pero muy pobladas, existía un magistrado con idénticas atribuciones, este, a su vez nombraba a tres jueces que funcionaban como tribunales colegiados. Estos juzgadores eran nombrados por el pueblo cada año. (4)

En síntesis, el mecanismo judicial se manejaba en orden a la jurisdicción en donde si en un barrio se suscitaba un asunto leve, civil o penal, conocía el juez del mecanismo judicial, si era la conducta, este juez podía practicar las primeras diligencias, pero el encargado de sentenciar era el tribunal colegiado. Sobre todos los jueces estaba el magistrado supremo cuya palabra era definitiva en asuntos criminales.

3 MENDIETA y Nuñez, Lucio. "El Derecho Precolonial". Editorial Porrúa S.A.. México 1985
pág. 14

4 *Ibidem*, pág. 44-46

Por otro lado, en el reino de Texcoco, el rey era el magistrado supremo, quien nombraba a los jueces que se concentraban en diversas salas en relación al tipo de judicatura: civiles, penales y militares. Estos definidores eran doce por cada sala y sus fallos eran apelables ante el rey quien era asistido de otros dos jueces o de trece nobles "muy calificados", según lo menciona Fray Bernardino de Sahagún, Motolinía. (5)

En otro sentido el Poder Judicial del reino de Tlaxcala, estaba integrado por un consejo de ancianos, pero en casos muy graves e importantes conocía el rey.

Los reinos que integraban la Triple Alianza necesitaban de grandes recursos para hacer frente a los gastos que ocasionaba el ejército, los sacerdotes y el sostenimiento de las casas reales. Por ello, los pueblos vencidos eran los que soportaban la mayor parte de las exigencias pecuniarias de los vencedores, de igual forma los reinos coligados tenían que contribuir al sostenimiento de un estado mediante los pagos del propio pueblo. Cuando alguna provincia era vencida por la Triple Alianza tenía que pagar un tributo en relación a sus recursos, este consistía en una cantidad que de manera periódica era entregada a sus conquistadores.

Por su parte los conquistadores, además del tributo que recibían se apoderaban de algunas tierras conquistadas y era el rey el que

5 *Ibidem*, pág. 48

repartía a los guerreros y nobles los beneficios como premio a sus servicios.

Podemos hablar de la existencia de cuatro clases de tributo: 1) Los realizados por los colonos de las propiedades nobles y guerreros distinguidos, quienes cultivaban las propiedades y daban parte de sus ganancias al rey; 2) Los habitantes de los *calpullis*, quienes pagaban un tributo al jefe del barrio y al rey; 3) Las contribuciones a cargo de comerciantes e industriales; 4) Los *meyeques*, que eran una especie de esclavos de la tierra y quienes pagaban el tributo al dueño y no al rey. (6)

Generalmente, se pagaba tributo en las capitales de los reinos, pero con el objeto de hacer una recaudación especial y para obligar a los tributarios a cumplir con lo prometido existieron los "recaudadores especiales" que exigían el tributo por cuenta y razón, mismos que se organizaban por categorías en relación a la jerarquía y en caso de que los contribuyentes no pagaran, eran vendidos como esclavos.

Una de las características de este tributo es que no era personal, sino por gremios. Quienes se encontraban exentos del pago eran los sacerdotes, nobles, menores, huérfanos, lisiados y mendigos. (7)

6 *Ibidem*, pág. 57-58

7 *Ibidem*, pág. 59

Dentro de los actos delictuosos que pudieran parecerse a nuestra figura a estudio, en relación al carácter falsario y patrimonial, se dieron durante la época precortesiana señalamos (8):

- El abuso de confianza, que se refería a aquél que se apropiaba de un terreno ajeno que se le había confiado o cuando vendía la propiedad de otro. Este era castigado con la esclavitud. (despojo)

- Quien cometía una calumnia en público y de carácter grave era sancionado con la pena de muerte.

- En el caso de la calumnia judicial se aplicaba la Ley del Tallón.

- Cuando existía la malversación de fondos se castigaba con la esclavitud.

- En el peculado, al culpable se le aplicaba la pena de muerte y la confiscación de bienes.

- La mentira era castigada con la pena de muerte.

8 *Ibidem*, pág. 61-70

2. EPOCA COLONIAL

Al verse consumada la conquista, las instituciones jurídicas españolas pasan a formar parte del territorio americano. Una de las principales fuentes del Derecho Colonial fue la "Recopilación de las Leyes de las Indias".

El Capítulo VII de esta Recopilación se refiere a la parte penal, en donde tanto las disposiciones sustantivas como las procedimentales se hallan más profusas, aunque también existen preceptos relativos en los libros anteriores. En el caso de que alguna situación no estuviere contemplada en estas leyes, se aplicarían de manera supletoria los acuerdos de Carlos III de España, quien fue uno de los primeros en realizar una legislación mucho más sistematizada, dando origen así a las "Ordenanzas Intendentes y a las de Minería", así como los Sumarios de las Cédulas, Ordenes y provisiones reales y algunas ordenanzas del gobierno.(9)

De manera concomitante a todas estas fuentes de Derecho, subsistieron las costumbres de los indios en donde los españoles de alguna manera "aceptaron" el poder ejercido en determinadas jurisdicciones por algunos jefes indígenas, claro, siempre y cuando no se tratase de delitos

9 CARRANCA, Op. cit. pág. 116-117

graves, es decir, mientras no se contravinieran principios básicos de la sociedad y del estado colonizador (10).

En comentario a estas leyes, Don Luis Jimenez de Asúa, considera que sería absurdo exigir una determinada sistematización tal y cómo la había en los códigos y recopilaciones de su tiempo, pues en las leyes coloniales de América en general, se advierte cierto desorden, sobre todo porque no se preceptuaron todas las penas que podían imponerse.

A pesar de todo el contenido de estas Leyes de Indias, se han calificado como "no observada", es decir, que no trascendieron mas allá del papel en que fueron escritas, pues estas jamás fueron aplicadas (11). No obstante, la justicia penal estuvo a cargo de los virreyes y gobernadores, quienes a través de edictos imponían las penas, las cuales variaban de acuerdo a la persona, el domicilio, la raza o si se trataba de un morador o de un vecino de la ciudad, en donde se le podía castigar con el destierro y la aplicación de la mitad de sus bienes en favor del Fisco. Por ello la calidad de las personas influía en la forma de ejecutar la pena.

Cabe hacerse mención que el manejo de estas circunstancias que fomentaban la desigualdad, no eran exclusivas del manejo español, sino del mundo entero, incluso durante la Revolución Francesa y en

10 JIMENEZ, Op. cit. pág. 961

11 Op. cit. pág. 963

relación a la forma de aplicar la pena de muerte se acordó utilizar la guillotina, a fin de que no hubiera distinción al momento de imponer la pena capital.

Rafael Mendoza (12), señala que los delitos más frecuentes eran en contra de las personas: el homicidio, heridas, injurias; en contra de la propiedad: hurtos, robos, abigeatos y daños.

Los fiscales desempeñaban un papel importantísimo, pues eran los que velaban por la correcta y rápida substanciación de los procesos y sus dictámenes eran magistrales. Operaban las conmutaciones, absoluciones, o a veces sin tener facultades se cortaba con el proceso, por ejemplo cuando el tribunal aceptaba las condiciones impuestas por el querellante para normar sus relaciones futuras con el querellado.(13)

Mientras tanto, en España subsistieron los sistemas financieros tributarios que existían durante la época medieval, en donde aunque reducidas aparecen zonas de inmunidad tributaria para la nobleza y el clero. También, se vieron incrementados los caudales de ingresos por el descubrimiento de las Indias, pero aún así eran insuficientes para el rey Carlos V, siendo necesario un reajuste para apoyar al Gasto Público.

12 citado por Jimenez de Asúa. Op. cit. pág. 965

13 Op. cit. pág. 967

El aumento de necesidades quito privilegios pidiendo al clero su tributo forzoso. El conjunto de disposiciones recogidas en las Ley de Indias, revela el carácter puramente fiscal de las medidas adoptadas por España, pues el sistema de ingresos propios descansó esencialmente en las regalías. (14).

Un impuesto de gran interés fue el que recayo, sobre los indios al considerárseles como vasallos. En términos generales la organización tributaria de las Indias, no abandonó la categoría subsidiaria de España.(15)

Con Hernán Cortés hubo una mala organización y sobre expendió, por ello hubo la necesidad de buscar una nueva fuente de ingresos: La Hacienda Pública en Nueva España. La creación de ésta Institución obedeció a dos estímulos fundamentales: el económico y el sociológico. El primero surge a raíz de la crisis económica de la industria minera y el segundo al fincarse el rango social en función del Señorío de la tierra, ya que el español no olvidaba el sistema feudal, pues canalizaba la riqueza de la minería para la adquisición de tierras.

De esta manera se pagaba al Real Fisco los derechos que le correspondían al Rey como señor ojival de la tierra dándose así fuerza legal al latifundio.

14 Diccionario de Historia de España. Editorial Estados de Artes Gráficas. España 1952. pág. 87

15 *Ibidem*, pág. 93

Posteriormente y entrado el siglo XIX las Haciendas pasaron a ser propiedad o dominio eclesiástico mediante compras directas o ejecución de hipotecas vencidas.(16)

También se sabe, que desde un principio se quiso organizar el trabajo indígena, existiendo cierto esclavizamiento, mismo que posteriormente desapareció para surgir la Encomienda. Esta consistía en que el encomendero personificado por el español tenía la obligación de proteger a los indios encomendados y a cuidar de su instrucción religiosa mediante un sacerdote doctrinero, a cambio se les exigía a los indios, el pago de cierto tributo, de un trabajo, o alguna disposición acostumbrada en la época feudalista.(17)

3. EPOCA INDEPENDIENTE

A raíz de la declaración independentista de Miguel Hidalgo y Costilla provocada en gran parte por la gran influencia que gozaba, de su popularidad, su ascendencia criolla, su gran amor por los humildes así como su carácter resuelto y falta de disciplina, surge en medio de una inestabilidad, que más adelante se manifestó en forma determinante en el "nuevo país".

16 FUENTES, Mares José. "Biografía de una Nación de Cortés hasta José López Portillo". Editorial Océano. México 1982. págs. 63-67

17 Diccionario de Historia de España. Op. cit. pág. 86

Al volver Fernando VII de su cautiverio, se pone fin al régimen establecido por la Constitución de Cádiz y las principales leyes vigentes en Nueva España, que surgen en su aplicación son: la Recopilación de Leyes de Indias, complementada con los Autos Acordados, Ordenanzas de Minería y en forma supletoria se aplicaba la Novísima Recopilación de Leyes, Los Partidos y las Ordenanzas de Bilbao.

Sobre las garantías de unión, religión e independencia funda Iturbide una nueva nación, pero no fue sino hasta el Acta de 1821 en donde esta Nación se declara independiente, ejerciéndose el poder a través de dos órganos colegiados: La junta provisional gubernativa y la regencia, mismas que constituían el Poder Legislativo y al Ejecutivo, respectivamente.(18)

El gran problema que se presentaba, (desde ésta época), era el económico ya que después de diez años de guerras y guerrillas se carecía de los fondos suficientes en donde el comercio, la agricultura y la minería estaban en absoluta decadencia. Como dato complementario y aquilatador señalamos que en 1818 la Tesorería de la Ciudad de México recabó sobre seis y medio millones de pesos por impuestos mineros, aduanas, tabacos, laterías y otros conceptos, cuatro años más tarde (1824), los ingresos no llegaron al medio millón, por lo cual el Gobierno se vio "obligado" a echar mano del bolsillo de los particulares, siendo esto insuficiente pues a pesar de ello se solicitaron préstamos hipotecarios y al extranjero.

18 FUENTES, Mares Jose. Op. cit. pág. 100

Mientras tanto, el Congreso Legislativo, sólo se reunía para tratar asuntos, principalmente políticos y relativos al Derecho Constitucional y Administrativo.

Por otro lado, y fuera de todo tipo de legislación se llegó al extremo de presentarse militares de la capitania en las casas de los vecinos pudientes para exigirles su contribución bajo la pena de mil pesos multa, sino exhibían dinero, pero lo único que se consiguieron fue "llenar el cuartel de presos y seguir con las mismas precarias situaciones". (19)

Durante el período de 1824 a 1935 la actividad legislativa siguió encaminada al Derecho Político ya que se habían causado grandes conmociones. Pero hasta poco antes de 1857, se empiezan a edificar las bases del Derecho Penal mexicano, ya que el régimen represivo que se vivía, hasta ese momento, era anárquico. (20)

El primer Código promulgado fue el de Veracruz en 1835, siendo el prelude y ejemplo a seguir para la era de Legislación sustantiva penal.

Con Benito Juárez a la presidencia, se le encomienda a Don Antonio Martínez de Castro el organizar y presidir la Comisión redactora del Primer Código Penal Federal, el cual llevó su nombre. Esta Ley estuvo

19 *Ibidem*, pág. 113

20 CARRANCA, Op. cit. pág. 125

influenciada por el Código español, que seguía la corriente clásica, en relación a la parte doctrinaria se siguió a Ortolan. También se caracteriza porque consagra la justicia, absoluta, la utilidad social, la pena corporal y la sanción retributiva. Este Código fue creado con carácter temporal, sin embargo estuvo vigente hasta 1929. (21)

4. EPOCA REVOLUCIONARIA

La Revolución Mexicana surge como una protesta eminentemente política contra el régimen porfirista, el cual se reelegía por sexta vez, cumpliéndose de esta manera treinta años de poder, a pesar de la serie de inconformidades reprimidas que más adelante se manifestaron.

Francisco I. Madero, preocupado por la sucesión presidencial, consideró oportuno practicar verdaderas campañas electorales en pro de una democracia. Es así como de esta manera, se empiezan a definir ciertas ideas liberales en contra de Díaz, provocando diversas batallas revolucionarias que hacen que después de seis meses de lucha nacional el régimen maderista triunfe.

A pesar de ello, momento a momento la situación nacional se hacía más compleja, pues entre otras cosas, se vivía un clima de

21 Ibídem, pág. 127

inseguridad preocupante, sobretodo para los dueños del poder económico, aquellos que sostenían que la paz y la seguridad eran condiciones esenciales de su existencia y prosperidad.

Así el presidente decide corregir la situación ilegal de algunos inversionistas extranjeros a los que se les eximía de las obligaciones más indispensables para con el país, como lo era el pago de impuestos. Fue creciendo de ésta manera la inconformidad y alarma en contra del régimen de Madero que terminó con su asesinato.

A un lustro de iniciada la lucha revolucionaria, el país se mostraba como un verdadero mosaico de necesidades distintas y tan encontradas que escapaban a toda forma posible y verdadera organización nacional.

Todas estas ideas y necesidades fueron recogidas por el espíritu del constituyente de 1917 al plasmarlos en la Carta Magna, siendo Venustiano Carranza el primero en gobernar dentro de un régimen constitucional.

En 1921 se da principio a una verdadera reconstrucción nacional, estableciéndose en 1924 las nuevas bases del poder político al ocupar la presidencia Plutarco Elías Calles.

En los años siguientes, la crisis se agudizó, y si bien se legislaba con un criterio de mejoramiento, también hubo errores insubsanables, producto de la falta de experiencia. (22)

Con el presidente Emilio Portes Gil se decreta la existencia del Código de 1929, mejor conocido como el de "Almaraz", el cual en gran parte se basaba en el de Veracruz, y se apegaba a la corriente positiva aunque, con cierta influencia del Código de Veracruz, así como contrario al de 1871.

Dicho ordenamiento legal padeció deficiencias ostensibles, en relación a la redacción y estructura (23). Se caracterizaba por ser extremadamente casuístico, pues constaba con aproximadamente 400 artículos. Dentro de sus méritos encontramos que suprime la pena de muerte y contempla la condena condicional y la libertad preparatoria.

Este Código proyecta la integral reforma penal mexicana al derogarse al Código de Martínez de Castro y abriendo cause a las corrientes modernas.

22 BLANQUEL, Eduardo. "La Revolución Mexicana". Historia Mínima de México. Editorial Colegio de México. pág. 94-95

23 CARRANCA, Op. cit. pág. 129

Se preve que el perdón del ofendido extinga la acción penal, siempre y cuando el delito pueda perseguirse por querrela de parte; que el perdón se conceda antes de formulada la acusación, que se otorgue por el ofendido; que este no sea menor o incapaz.

Al hacer un análisis minucioso de esta Ley, nos percatamos que se preve el delito de estafa de manera genérica, así como una serie de hipótesis sumamente casuísticas equiparables a la estafa, además en uno de los artículos se señala que en el caso de que una conducta engañosa no esté especificada dentro de la ley se sancionará conforme a una multa igual al duplo de la cantidad que resulte estafada (sic) (24).

Con el presidente Ortiz Rubio, sale a la luz, un nuevo Código en el año de 1931, el cual conjugaba tendencias pragmáticas y eclécticas. A este Ordenamiento se le debe la modernización legislativa sustantiva.

Entre sus cualidades, encontramos una ostensible disminución del casuismo, una mejor efectividad en cuanto a la reparación del daño, la individualización de la pena así como la extensión uniforme al arbitrio judicial. (25)

24 Leyes Penales Mexicanas. "Instituto de Ciencias Penales". Código Penal de 1929, Almaraz. Tomo III, 1979

25 CARRANCA, Op. cit. págs. 130-132

El gran telón de fondo de la Segunda Guerra Mundial justificó la nueva política, proclamada como de unidad nacional al traducirse en una quietud social favorable al renacimiento de los factores deteriorados con las administraciones anteriores.

II.- LEGISLATIVOS

De trascendental importancia es el conocer los antecedentes legislativos del ordenamiento que consagra nuestro delito a examen, ya que a través del análisis de la secuela de reformas que ha sufrido podremos entender y esclarecer algunos aspectos políticos, sociales y económicos en la trascendencia de las leyes fiscales-penales.

1. LEY DE JUSTICIA FEDERAL

Esta ley fue publicada el 31 de septiembre de 1936.

A través de la exposición de motivos de ella, percibimos que se da en México el primer paso para la creación de Tribunales Administrativos los cuales aunque dotados de autoridad, dependían del Poder Ejecutivo.

De esta manera se integra el Tribunal Fiscal de la Federación, que actuaba en sustitución de el Jurado de Infracciones Fiscales y de la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta. (26)

26 Diario Oficial de la Federación del 31 de agosto de 1936

2. LEY GENERAL DE PERCEPCIONES FISCALES

Fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1937.

El artículo 15 señala dentro de las atribuciones de tipo administrativo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la calificación de infracciones a los preceptos de carácter fiscal y la imposición de sanciones correspondientes.

Esta Ley de vigencia durante la presidencia de Lázaro Cárdenas, consideraba a organismos que iban a actuar como auxiliares de la Secretaría de Hacienda, de acuerdo con las disposiciones aplicables.

En cuanto a la transgresión que se hiciese a esta ley, ya fuera de acción o de omisión el ordenamiento preveía que sería sancionado en su aspecto "más grave", siendo oportuno señalar que nunca se menciona a que se refiere con ello dando puerta abierta a la intervención del albitrio judicial. (27)

3. CODIGO FISCAL DE 1938

Esta legislación fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre del año que se señala.

Por primera vez en materia fiscal se contempla un capítulo relativo a los delitos, a partir del artículo 232, empero, estos ilícitos únicamente se referían a ciertas conductas equiparables a la falsificación de documentos toda vez que de manera más o menos casuística se señalan conductas delictivas.

Estas conductas en términos generales se refieren a la impresión, utilización o mal uso de estampillas, matices o punzones exclusivos de la Secretaría de Hacienda, en donde los sujetos activos podrían ser empleados gubernamentales hacendatarios o particulares. (28)

4. CODIGO FISCAL DE 1943

Publicado en el Diario Oficial del 31 de diciembre de manera coincidente con los dos ordenamientos del mismo día.

Aquí se concretizan aún más las conductas ilícitas pero de una manera más sistematizada en donde el bien jurídico que se proteger será eminentemente el patrimonio del Fisco.

Sin embargo, este Código, califica estas conductas como infracciones y no como delitos aunque se podía aplicar de manera supletoria el Código Penal siempre y cuando se encuadrara en una de las hipótesis que consagrara el aludido ordenamiento subjetivo. (29)

5. LEY ORGANICA DE LA TESORERIA DE LA FEDERACION

Publicada el 24 de diciembre de 1959. El título quinto de este ordenamiento habla sobre las infracciones, faltas y sanciones haciendo la salvedad que se harán las denuncias respectivas, recibiendo los responsables las sanciones de la ley relativa (Ley de responsabilidades de las funciones de los empleados de la Federación y del Código Penal) y no las de éste Código.

Otra característica va encaminada a que se preven de manera casuística ciertas infracciones que no constituyen delito (sic), pero en ningún momento se considera algún tipo relativo a algún delito fiscal. (29)

6. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1966

En este decreto sólo se incorporan algunas disposiciones reformadas ya en las anteriores leyes de ingreso de la federación. No se mencionan novedades en materia de delitos o infracciones. (30)

7. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967

No fue sino hasta con este Ordenamiento Legal, en donde se hace una diferenciación entre los delitos y las sanciones al localizarlas en capítulos diferentes.

Se contempla la posibilidad de sancionar al activo en forma administrativa, de manera independiente a las penas que imponga el juzgador en caso de que se le considerara penalmente responsable (artículo 35).

Se preve también, una importante reforma recogida de igual manera por nuestro ordenamiento vigente, en donde será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare previamente que el fisco

ha sufrido o pudo sufrir un perjuicio, por lo tanto y según las características se perseguirá a petición de la parte ofendida.

Se conceptualiza el fraude fiscal al quedar definido en el artículo 71 de manera genérica y de forma casuística y específica en el artículo 72 del citado ordenamiento.

En el artículo 73, se nos habla de las penas a que son acreedores los defraudadores fiscales mismos que serán sancionados con pena de prisión de tres meses a seis años si el monto es inferior a los \$50,000.00, pero si se supera la pena será de dos a nueve años y si no se pudiese cuantificar el daño se aplicaría la pena más benévola.

También se preve que en el caso que de manera espontánea y voluntaria entregue el impuesto omitido la pena será -condonada-, para el deudor. (31)

8. INICIATIVA DE LEY.:Exposición de motivos

*(de lo que sería el Código Fiscal de la
Federación del 31 de diciembre de 1981)*

Gracias a las reformas fiscales realizadas en los últimos años, se ha permitido al gobierno de la República obtener recursos crecientes para financiar el Gasto Público. Las materias que se tratan en este nuevo Código son las mismas que en de 1967, en donde se determina que las relaciones entre el Fisco y el contribuyente son cada vez más específicas y se refiere de manera exclusiva al cumplimiento voluntario de las disposiciones fiscales, de donde no en todos los casos la Autoridad exigirá el cumplimiento de dichas leyes, sino que tiene la confianza depositada en el contribuyente.

También se menciona, la forma en como se amplían y precisan las obligaciones de las autoridades fiscales en donde deberán de proporcionarse de manera gratuita, asesoría a los contribuyentes, para que estos cumplan y participen en el mejoramiento del sistema fiscal.

Del mismo modo, se aluden a las facultades de comprobación con las que cuenta el fisco al otorgarse mayores seguridades al contribuyente para cumplir de manera eficiente sus funciones, a la vez de

que se preven las facilidades para corregir errores cometidos y de ser subsanados.

En relación a los delitos fiscales, ésta exposición de motivos, hace referencia a la mejor protección del Fisco Federal a través de estructuras que simplifiquen el número de figuras delictivas. También con éste Código se preven los requisitos para proceder penalmente y los conceptos de responsabilidad penal, tentativa y delito continuado.

También se mantiene la facultad de la Secretaría de Hacienda para solicitar el sobreseimiento del proceso en los delitos fiscales, cuando se paguen las cantidades omitidas, multas o recargos. Asimismo se distinguen las diferentes formas de intervención en la realización de un hecho delictivo, es decir, se preve claramente la comisión por autor, coautor, instigador o cómplice.(32)

9. RESULTADOS DEL DEBATE

Se maneja la necesidad de que Hacienda formule querellas, declarando que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicios, pero se podrán sobreseer en caso de que los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, siendo evidente, que todo aquel que

32 Resultados del Debate de Iniciativa del Código Fiscal. Año III, tomo III, No. 49. Cámara de Diputados del Diario de Debates

evada impuestos, si es sorprendido basta con que pague o cumpla y no habrá problema que trascienda.

Consecuentemente y a criterio de los partidos de oposición se pensó que tal situación sería un estímulo a la evasión fiscal (sic), puesto que los funcionarios podrían "robar", no pagar impuestos y si los llegasen a sorprender pagarían únicamente recargos. En resultado y reiterando la opinión de los partidos de oposición, el darle refuerzo al gobierno de la República y aprovecharse de las lagunas existentes en la legislación.

Al respecto, veremos, más adelante las consecuencias de éste debate, en donde personalmente pienso que se carecen de apoyos fácticos y de derecho para manifestarlas. En otras palabras el hecho de que nuestra Legislación actual prevea que este tipo de delitos se sigan a petición de parte, originan la extinción de la acción penal y si bien es cierto sólo se pagan recargos, esta actitud no beneficia a los "funcionarios", por el contrario pues principalmente los sujetos activos son particulares (personas físicas, morales, grandes y pequeñas empresas) y en relación a los aludidos "funcionarios", estos generalmente contribuyen al Fisco a través de descuentos en su pago o de manifestaciones de ingresos mediante declaraciones ante la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.(33)

33 Iniciativa de Ley. Código Fiscal de la Federación. Año III, Tomo III, NO. 39. Diario de Debates de la Cámara de Diputados.

10. RESULTADOS Y DICTAMEN DE LA PRIMERA LECTURA

En relación a lo manifestado en el apartado que antecede se resuelve hacer una reestructuración de los delitos fiscales, precisando los casos en que es necesaria la querrela para que se pueda proceder contra los autores. Es de destacarse también, la existencia en la adecuación en las disposiciones relativas a los delitos fiscales en relación a las exigencias ético-sociales de la moderna política criminal: autor simple, coautor, autor mediato, y la complicidad.

La modernización legislativa preve de igual modo la regularización de la tentativa, señalando la iniciativa que se distinguirá la tentativa acabada de la inacabada, resultando novedoso el desistimiento y el arrepentimiento. Se precisa el concepto de delito continuado y la posibilidad de aumentar la pena hasta por una mitad, en este caso.

Como resultado de todo ello está la legislación vigente, que a pesar de la última reforma del viernes 20 de diciembre de 1991, se sigue con la misma política intimidatoria para evitar la evasión del contribuyente ante sus obligaciones fiscales. (34)

CAPITULO SEGUNDO: NATURALEZA JURIDICA DEL DELITO DE FRAUDE FISCAL

I.- FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

A 75 años de promulgada nuestra Carta Magna, sigue siendo el instrumento toral en que se desenvuelve la Nación.

De origen y función humanista, nuestra Constitución ha sido criticada de manera bipolar al considerársele por algunos como instrumento de poder, y por otros como aquélla que permite o tolera su incumplimiento, entendiéndose esta última postura como la falta de conocimiento de aquellos grupos que la han ultrajado o malinterpretado, situación que líneas adelante analizaremos.

Consideramos importante hacer una breve antología de algunos conceptos doctrinarios de lo que es la Constitución.

Ferdinand Lasalle (35), nos la define como: "la suma de los factores reales de poder que rigen al país". Tal parecería que ésta definición no se ve materializada en su concepto, pero ello no sucede, pues

35 LASALLE, Ferdinand. "¿Qué es la Constitución? Instancia, publicación mensual del periódico "El Nacional". Martes 4 de febrero de 1992, número 21, pág. 2

la Constitución que conocemos y que se encuentra a nuestro alcance plasmada por escrito, a estos factores reales los transcribe como factores jurídicos.

Por ello el Dr. Tamayo Salmorán (36) dice que: "la Constitución no es una cosa, sino una función", ya que permite que se identifiquen los diferentes elementos que conforman al orden jurídico, elementos tales que se encuentran relacionados dentro de un sistema de actos condicionantes y de actos condicionadores, formándose así una "creación escalonada del Derecho".

Del mismo modo, García Pelayo (37), menciona que "la Constitución es la estructura jurídica-política de un Estado concreto que se integra como un monumento en la estructura total del Estado y de la Sociedad".

Ahora bien, nuestra Constitución tiene principios económicos básicos que han sido rectores en la política económica del país durante muchas décadas y en relación al poder Tributario del Estado mexicano se ve plasmado a manera de acto coercitivo en la fracción IV del artículo 31, que a la letra reza:

36 Tamayo Salmorán Rolando. "Introducción al Estudio de la Constitución". Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM México 1989. pág. 264-267
37 citado por Moreno Daniel. "Derecho Constitucional mexicano". Editorial Pax de México. 9a. edición. pág. 11 y 12

Art. 31 .- SON OBLIGACIONES DE LOS MEXICANOS:

IV.- CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PUBLICOS, ASI DE LA FEDERACION COMO DEL ESTADO Y MUNICIPIO EN QUE RESIDAN, DE LA MANERA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA, QUE DISPONGAN LAS LEYES.

De esta suerte, que para proteger la más importante fuente de ingresos del Estado, se hecha mano del fundamento constitucional que pudiera solapar la conducta inquisitoria del Fisco, sin embargo, el Poder del Estado se ve regulado por los principios (38) de legalidad, proporcionalidad, equidad, generalidad, igualdad, destinación de tributos a satisfacer los gastos públicos de irretroactividad de la ley, de garantía de audiencia, del derecho de petición y de no confiscación de bienes.

De los principios anotados sobresalen los de *proporcionalidad* y *equidad*, según se desprende del numeral transcrito, en donde a juzgar por el criterio de nuestro Máximo Tribunal se considera que se trata de una garantía constitucional, aunque se encuentre en un capítulo diferente. (39)

En razón a lo hasta aquí expuesto, afirmamos que la Constitución preve una norma (interpretada como acto coercitivo), para

38Según el maestro Dr. Moisés Moreno, los principios generales del Derecho son limitadores del poder del Estado y garantizadores de los derechos humanos
39 RODRIGUEZ, Lobato Raúl. "Derecho Fiscal". Editorial Harla 1986. pág. 42 y 43

que el mexicano cumpla de manera oportuna, fiel y correcta con el pago de contribuciones, de lo contrario será acreedor de una sanción penal que se justifica con la creación de tipos penales fiscales. Es así como la voluntad del mexicano se ve constreñida a cumplir de manera indefectible con el Gasto Público, quedando una interrogante al aire ¿dónde quedó el cumplimiento voluntario de que habla el legislador en la exposición de motivos del ordenamiento fiscal vigente?

Antes de finalizar este apartado, y en relación a la crítica bipolar que se le hace a la Constitución podemos fusionar ambos criterios y decir que el espíritu del Legislador del 17 no fue de carácter intimidatorio, ni mucho menos inquisitorio, sino incitador, para que todo mexicano cumpla con su obligación tributaria y si no se cumple no es por vicios propios de la Constitución sino por determinados grupos políticos que la utilizan como instrumento de poder al realizar una inadecuada interpretación en detrimento de ciertos sectores y en beneficio de otros.

En otras palabras, nuestra Ley Fundamental no quiere que se incumpla la relación del contribuyente con el Fisco, pero tampoco quiere sancionar *strictu sensu*; por ello se preve como obligación en un aspecto eminentemente nacionalista y de solidaridad para con el país y no que sea utilizado para intimidar o atacar la voluntad del mexicano. Todo ello a fin de que se manifieste una relación recíproca de beneficio y sacrificio para ambas partes sin necesidad de sancionar mediante atentados y amenazas contra la libertad personal, en caso de incumplimiento.

II.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE

En términos generales las conductas delictivas, se encuentran tipificadas en el Código Penal, empero, existen muchos ordenamientos, diferentes a los penales, que consagran determinadas felonías en relación a la materia que tratan.(40)

Tal situación ha sido prevista en el artículo 6o. del Código Sustantivo que a la letra reza:

ART. 6o.- CUANDO SE COMETA UN DELITO NO PREVISTO EN ESTE CODIGO PERO SI EN UNA LEY ESPECIAL O EN UN TRATADO INTERNACIONAL DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA EN MEXICO, SE APLICARAN ESTOS, TOMANDO EN CUENTA LAS DISPOSICIONES DEL LIBRO PRIMERO DEL PRESENTE CODIGO Y EN SU CASO, LAS CONDUCENTES AL LIBRO SEGUNDO. CUANDO UNA MISMA MATERIA APAREZCA REGULADA POR DIVERSAS DISPOSICIONES, LA ESPECIAL PREVALECERA SOBRE LA GENERAL.

40 ACOSTA, Romero Miguel y LOPEZ Betancourt, Eduardo. "Delitos Especiales". Editorial Porrúa 1990.

En las últimas cuatro décadas, hemos venido observando una acentuada tendencia a añadir en las leyes administrativas un capítulo relativo a sanciones que se describen en forma de delitos o de infracciones.

Cabe resaltar que el hecho de que una conducta delictiva, no se encuentre prevista en el Código Penal sino en una ley especial, no le resta importancia, sin embargo, en muchos casos es tangible la falta de técnica legislativa en la creación de nuevos tipos "penales especiales", dando lugar a una inseguridad jurídica, imprecisión e inestabilidad, máxime que tal pareciera que la ley especial fuera más represiva que el propio Código Penal. En efecto, pues según lo advierten los autores y maestros Doctor Acosta Romero y López Betancourt en la mayoría de los delitos se indexa el importe de la multa, constituyéndose una situación agravante e inexistente en los términos que maneja la Legislación Sustantiva Penal. (41)

En relación a lo anterior afirmamos que en todo orden jurídico las normas que lo componen imponen al Estado y a los particulares obligaciones de diversa índole y al momento de que se incumplen con estas por parte de los contribuyentes trae como consecuencia una actitud que da origen al Derecho Penal Fiscal.

41 *Ibidem*, pág. 22

El Código Fiscal vigente fue publicado en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1981, y aunque no ha sido inmutable, hasta la fecha, en materia de delitos no ha habido variaciones considerables.

Este ordenamiento consta de 261 artículos y 11 transitorios, se encuentra dividido en dos partes y en el capítulo segundo de la parte segunda encontramos el título: "De los delitos Fiscales", que en términos generales podemos decir que son: encubrimiento, delitos cometidos por servidores públicos, contrabando, contrabando equiparado, defraudación genérica y específica, robo, etc.

Para efectos de nuestro estudio, sólo nos avocaremos al contenido del artículo 108 del Código Fiscal, el cual sufrió una reforma en relación a la penalidad y que a continuación transcribimos.

ART. 108.- COMETE EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL QUIEN CON USO DE ENGAÑOS O APROVECHAMIENTO DE ERRORES, OMITA TOTAL O PARCIALMENTE EL PAGO DE ALGUNA CONTRIBUCION U OBTENGA UN BENEFICIO INDEBIDO CON PERJUICIO DEL FISCO FEDERAL. EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL SE SANCIONARA CON PRISION DE TRES MESES A SEIS AÑOS SI EL MONTO DE LO DEFRAUDADO, INCLUYENDO ACTUALIZACION Y RECARGOS NO EXCEDA DE

30,000.00, CUANDO EXCEDA, LA PENA SERA DE TRES A NUEVE AÑOS DE PRISION.

III.- CONCEPTOS FUNDAMENTALES EN MATERIA FISCAL-PENAL

La defraudación fiscal, como delito, se encuentra excluida del Código Penal, por ser un delito exclusivo del Derecho Tributario y por consiguiente legislado en Ordenamientos Tributarios de la Federación y de los Estados.

Esta conducta delictiva, presupone la intención de dañar, la realización de un acto voluntario o la ocultación de cualquier circunstancia con relevancia fiscal, con el propósito deliberado de sustraerse en todo o en parte a una obligación fiscal.

En 1947 y a raíz de la Tercera Convención Nacional Fiscal, surge una nueva política tributaria que motivó a la revisión de la legislación impositiva que tenía como objetivo primordial el de reprimir penalmente las conductas fraudulentas que afecten al derecho del Estado, respecto de los impuestos y contribuciones que van a engrosar su patrimonio. (42)

42 JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo. "Diccionario Jurídico Mexicano". Instituto de Investigaciones Jurídicas. Editorial Porrúa. pág. 123

La palabra **FISCO**, viene del latín *fiscus* que significa, cesta de mimbre y como entre los romanos era costumbre guardar el dinero en cestos, se aplicaba especialmente al cesto o talego, que era la bolsa en que cada uno guardaba su dinero. Particularmente esta palabra, se le usó para designar el tesoro del príncipe y distinguirlo del Tesoro Público, que se llama erario, pues no estaba confundido en aquélla época, el tesoro del príncipe era diferente del destinado a las obligaciones del Estado. (43)

DECLARACION, proviene del latín *declaratio* que según el Diccionario de la Lengua Española (44), se refiere a la acción o efecto de declararse. Se define como la manifestación o explicación de lo que es cierto u otros dudan o ignoran. Por **DECLARACION DE IMPUESTOS**, se entiende a la "manifestación ante la Autoridad competente, del hecho que origina una obligación tributaria." (45)

El **CONSIGNAR**, será el entregar por vía de depósito a la Tesorería o Pagaduría el pago de una cantidad determinada que se debe o se constituye.(46)

43 ESCRICHE, Don Joaquín. "Diccionario razonado de Legislación y Jurisprudencia"

44 Diccionario de la Lengua Española. "Real Academia Española", pág. 560

45 PALOMAR DE MIGUEL, Juan. "Diccionario para Juristas", pág. 383

46 Diccionario de la Lengua Española. Op. cit. pág. 320

La definición transcrita no es muy feliz pero de una manera accesible nos sirve para poder descifrar el contenido y alcance del estudio que nos ocupa.

Las **CONTRIBUCIONES**, serán el vínculo o vínculos jurídicos en virtud el cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige al particular, denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. (47)

CAPITULO TERCERO: TEORIA DEL DELITO Y ESTUDIO DOGMATICO

I.- DIVERSAS CONCEPTUALIZACIONES DE DELITO

Gran diversidad de autores han tratado de definir al delito, empero, tales acepciones no han alcanzado una validez universal de convencimiento generalizado, pues estas ideas han ido ligadas al devenir histórico y a la corriente doctrinaria que las fundamenta.

Al decir de Porte Petit, tal situación no es preocupante (48), pues no es necesario definir al delito, sino que corresponde a la doctrina el estudio de los elementos o aspectos del delito, sino para definirlo, al menos para fijar su concepto. No obstante, transcribimos algunas definiciones sobre el delito para retomar el criterio citado.

La palabra delito, *delictum* proviene de la raíz latina *delinquere*, que significa "abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley".(49)

48 citado por ZAMORA-PIERCE, Jesús. "El Fraude, en el Derecho Mexicano, en la Jurisprudencia y Doctrina". México 1961. pág. 17

49 CASTELLANOS TENA, Fernando. "Lineamientos elementales del Derecho Penal". Editorial Porrúa 1986. pág. 126

En representación de la escuela clásica, encontramos que Francisco Carrara define al delito como "aquella infracción a 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". (50)

Por otro lado, la escuela sociológica, representada por Garófalo, nos define al delito como: "la vinculación de los sentimientos altruistas de probidad y piedad en la medida media indispensable para la adaptación del individuo a la colectividad." (51)

En otro contexto, Maggiore, nos da dos concepciones, una refiriéndose al ámbito formal: "como toda acción punible, y la segunda manera real como "aquella acción que ofende gravemente el orden ético-jurídico y por eso merece una sanción o pena" (52).

Ahora bien, es pertinente mencionar las principales teorías que estudian al delito, a través de los elementos que lo estructuran . Para éste análisis existen fundamentalmente dos sistemas: el causalista y el finalista, mismos que reciben estas denominaciones en virtud del concepto de acción que manejan como aspecto fundamental en la estructura del delito.

50 *Ibidem*, pág. 125

51 *Ibidem*, pág. 126

52 citado por ROMO MENDIETA, Miguel. "Criminología y Derecho". Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. pág. 33

1.- El sistema causalista, maneja un concepto causal de acción, en donde la voluntad tiene la función de ser un factor causal, un factor desencadenante del proceso causal, que produzca un cambio en el mundo exterior, así como la relación de causalidad entre ambas. Consecuentemente los elementos del delito serán: tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, mismos que se analizarán líneas adelante. (53)

2.- El sistema finalista, parte de un concepto ontológico de acción, es decir, se encuentra estructurado de causalidad y finalidad, involucrándose la voluntad, tanto en su aspecto interno (contenido de la voluntad), como externo (manifestación de voluntad). Del mismo modo que la teoría anterior los elementos del delito son: tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad. Pero la conducta no es considerada como un elemento sino como el concepto fundamental o básico de la estructura del delito. Es la acción dirigida hacia un fin. (54)

3.- No hay que pasar por desapercibida una teoría de relativa reciente creación, denominada del: "Análisis lógico-matemático", sustentada por la Dra. Olga Islas de González Mariscal, la cual poco a poco va tomando importancia de manera relevante en los penalistas modernos.

53 Notas del Dr. Moisés Moreno Hernández, impartidas en las ponencias del diplomado en delitos, penas y procedimientos penales en la Universidad Iberoamericana. Febrero 1992
54 Ibídem

Esta postura, contempla el estudio de las leyes, de la norma jurídica, del delito, del delincuente, así como de las penas y medidas de seguridad.

Conceptualiza al delito como "la culpable concreción de un tipo legal" (55). Añadiendo que además de los presupuestos y elementos típicos para que se configure el delito, se requiere cierto grado de culpabilidad, determinado por el crecimiento de la violación del deber jurídico-penal.

Considera que los elementos del delito son:

* kernel integrado por:

- voluntad dolosa o culposa
- actividad o inactividad
- resultado material y nexos causal
- modalidades: medios de comisión y/o referencias

* lesión o puesta en peligro

* violación del deber jurídico penal

55 ISLAS DE GONZALEZ MARISCAL, Olga. "Análisis lógico de los delitos contra la vida". Editorial Trillas. México 1991. pág. 354

• culpabilidad

Del estudio de las teorías apuntadas, Martínez Inclán (56) afirma la existencia de tres elementos constantes en la norma jurídico-penal y son el elemento objetivo, la sanción y la reprochabilidad. Sin embargo, siguiendo el análisis dogmático del profesor Celestino Porte Petit, de la fórmula heptatómica (puesto que estructura al delito con siete elementos), que en esencia corresponden al sistema elaborado por la teoría causalista, basaremos nuestro estudio, sustentándonos en esta teoría en el apartado que sigue.

Antes de pasar al siguiente capítulo, será preciso determinar que es lo que se entiende por fraude fiscal. Para ello nos referimos a la concepción que al respecto realiza Johnson Okuysen, por considerarla apropiada y completa.

" El fraude fiscal, será aquel delito fiscal que supone la intención de dañar la realización de un acto voluntario o la ocultación de cualquier circunstancia con relevancia fiscal, con el propósito deliberado de sustraerse en todo o en parte de una obligación fiscal". (57)

56 ROMO MENDIETA, Op cit. pág. 35

57 JOHNSON OKUYSEN, Eduardo. Op. cit. pág. 70

Al remitirnos al artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, referente al fraude genérico encontramos que por su amplitud permite la adecuación al tipo de cualquier condición o hecho, quedando el causante al arbitrio más que del fisco, de las personas cuya función consista en calificar los actos de los causantes. De igual forma, observamos que en los fraudes "específicos", hay un exceso de casuismo y redundancia, verbigracia encontramos las fracciones I, II y V, que podrían haberse suprimido por corresponder a condiciones engañosas. Vayamos pues a conocer el significado de cada uno de los elementos del delito, encuadrando los aspectos especiales de nuestro tipo a examen.

II.- ESTRUCTURA DEL DELITO DE FRAUDE FISCAL A LA LUZ DE LA TEORÍA CAUSALISTA

Tal y como lo indicamos en el título de éste capítulo, realizaremos un estudio dogmático jurídico, entendiéndolo como la disciplina cuyo objeto consiste en descubrir y sistematizar los principios rectores del ordenamiento positivo.

A pesar de haber estimado que en las definiciones que señalamos se incluyen elementos no esenciales, haremos un estudio de ellos, de manera concomitante con aquellos que no lo son.

1. CONDUCTA

El delito de fraude fiscal refiere una conducta, es decir un comportamiento voluntario encaminado a un propósito.

Partiendo de esta idea, es válido afirmar que la conducta humana es una *conditio sine qua non*, del delito toda vez, que ante la ausencia de ésta sería imposible que se manifestara en el mundo fáctico, provocándose la inexistencia.

Este comportamiento humano puede ser positivo o negativo. Nos referimos al primero cuando se trata de un hacer y al segundo, en un no hacer o abstención, del cual se derivan dos tipos:

-la omisión simple, que es "un no hacer voluntario o culposo violando una norma perceptiva, produciendo un resultado típico".

-la omisión impropia o comisión por omisión, que se refiere, al momento en que "se produce un resultado material, por un no hacer, voluntario o culposo violando una norma preceptiva y una norma prohibitiva".(58)

58 CASTELLANOS TENA, Op. cit. pág 153

Ahora bien, en relación a nuestra figura a examen encontramos que el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación prevé diversas hipótesis de comisión, por lo tanto serán conductas diferentes las que harán que la felonía quede consumada, y estas son:

- | | |
|---|--------------------------------------|
| a) conducta engañosa | -omitiendo parcial... |
| b) conducta que se aprovecha de errores | -omitiendo total |
| | -obteniendo algún beneficio indebido |

No obstante, al calificar estas conductas, en relación a la forma de acción (hacer, no hacer), surgen dos corrientes doctrinarias que se contraponen. La primera de ellas es sustentada por Pavón Vasconcelos, Shönke y Mezger, quienes refieren que el fraude podrá consumarse omisivamente ya que la conducta fraudulenta tiene como fin engañar a la víctima, hacerla incurrir en el error, luego cuando ésta se encuentre ya en el error, el delincuente puede abstenerse de obrar y hará que el fraude se consume omisivamente.

La segunda postura es sustentada por Cuello Calón, quien se pronuncia en sentido adverso a la anterior, pues advierte que el engaño

dirigido al pasivo necesita de la actuación del activo, para lograr del engañado la disposición patrimonial que lo enriquezca. (59)

En opinión personal, considero que estas dos posturas son criticables, pues el fraude único al fisco no existe en el tipo que nos referimos (ni tampoco el que preve el Código Penal Sustantivo), pues según lo anotamos son diferentes conductas las que consumarán diferentes delitos de fraude al fisco y las anteriores posiciones se limitan a unificar la conducta engañosa y el aprovechamiento del error "en una sólo figura delictiva" siendo ello equívoco. Por lo tanto podemos afirmar que:

a) Una conducta engañosa, es una acción positiva, por el mismo contenido de lo que es el "engaño".

b) Una conducta que se aproveche del error, será una acción negativa, un no hacer: una omisión.

Por otra parte, es pertinente señalar que deben de agotarse sus elementos, que son: una manifestación de voluntad, un resultado y un nexo causal.

59 ZAMORA-PIERCE, Jesús. Op. cit. pág. 35-37

Este último concepto es definido por Don Celestino Porte Petit como: "la relación entre un elemento del propio hecho (conducta) y una consecuencia de la misma (resultado material), que viene a ser igualmente un elemento del hecho y existirá cuando suprimiendo la conducta no se produzca el resultado. (60)

Siguiendo con nuestro estudio, vemos que se agotan los elementos de la conducta en del delito que nos ocupa: una manifestación de voluntad; engañosa o que se aproveche de errores, un resultado material; detrimento del patrimonio fiscal; y el nexa causal que se da entre los dos elementos anteriores.

Es de destacar que para que se integre adecuadamente el elemento de conducta, debe de ir acompañado de manera indefectible del elemento psíquico, para que pueda ser de relevancia para el derecho penal, de lo contrario estaremos hablando de actos involuntarios, aún cuando se produzca el resultado material, no tendrán trascendencia en el campo jurídico-penal-punitivo, pues no existirá la relación lógica entre el psique del hombre y el resultado.

En relación al fraude fiscal, podemos decir que es uno de los comportamientos criminógenos más conocidos, pues es trascendental,

60 PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino. "Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal". Editorial Jurídica Mexicana. México 1969. pág. 76

como ya lo afirmábamos, los aspectos de influencia cultural en la criminogénesis y el carácter irracional del comportamiento. Sutherland clasificó a los defraudadores fiscales como "criminales de cuello blanco", y no son producto de la imprudencia sino por el contrario, existe una completa deliberación por parte del activo (61). He aquí la relación importantísima de psique-conducta y el resultado de que hablábamos.

1.1 SUJETOS

Partiendo de la premisa de que sólo la conducta humana tiene relevancia para el Derecho Penal, ésta tiene que ser realizada por un sujeto al que la doctrina le ha denominado "activo".

El sujeto activo, será aquel que engaña o aquel que se aprovecha del error, el que conociendo previamente la realidad y enterado de ella hace que el pasivo caiga en sus condiciones. Este sujeto tendrá determinada calidad, misma que aunque no lo establezca en forma precisa el tipo, será la de ser titular de un crédito fiscal, de aquél que tenga la calidad de ser contribuyente, en términos de la legislación fiscal. (62)

Sabemos de muchos casos en donde el sujeto activo es una persona moral, pues se presta por las circunstancias específicas del delito,

61 GUY HOUCHON. "Psicología del Fraude". Tr. Alfonso Quiroz Cuarón. Cuadernos Criminología. (1964)

62 ROMERO ASPIS, Jose E. revista: "Consideraciones de Teoría Jurídica en torno al delito de defraudación Fiscal". pág. 77. no. 56 1970-agosto 160-171

pero no hay que desdeñar que la conducta se va a concretizar por una persona determinada y en el supuesto caso de que no fuese así, será responsable el representante legal de esa persona jurídica.

En relación al sujeto pasivo, entendemos que se refiere al titular del derecho violado y jurídicamente protegido por la norma (63), mientras que el ofendido será aquél que resienta el daño. En algunas ocasiones coinciden ambas calidades en una sólo persona, situación que en nuestro caso a estudio no acontece.

Romero Aspís (64) advierte que no existe dificultad alguna para determinar al pasivo, puesto que el titular del bien jurídico lesionado será únicamente el Fisco Federal, mientras que Rivera Silva (65) dice que el engañado o el pasivo del engaño no es el Fisco como vulgarmente se dice, sino la persona física encargada de determinada función relacionada con la recaudación de impuestos, a quien se le hace creer algo que en realidad no es.

En lo particular coincido con el criterio sostenido por Rivera Silva y fundamentado por el Dr. Ricardo Franco Guzmán, (expuesto durante el diplomado de Delitos de la UIA) en donde el ofendido, será quien

63 CASTELLANOS TENA, Fernando. Op. cit. pág. 51

64 ROMERO ASPIS, Op. cit. pág. 70-90

65 RIVERA SILVA, Manuel. " Los delitos fiscales comentados". Editorial Botas México 1949. pág. 181

resiente el daño, es decir, el Fisco Federal y el pasivo será aquél titular del derecho violado: el recaudador, servidor público o en su caso hasta el cajero. En otras palabras, la persona física encargada de cierta actividad recaudadora no sufrirá ningún perjuicio o detrimento en su patrimonio, posiblemente ésta persona sea únicamente el medio para realizar una conducta engañosa, falaz o de aprovechamiento del error. Consecuentemente, el sujeto pasivo del delito, no coincide con el ofendido quien es la persona que resiente el daño causado por la infracción penal. Aunque de manera *-sui-generis*, podríamos hablar que el sujeto ofendido del delito fiscal sería toda la sociedad, ya que ésta conducta delictiva "provocarla" una disminución en el Gasto Público dirigido a sufragar las necesidades que satisfacen el interés colectivo.

1.2. OBJETOS

Se han distinguido dos tipos de objetos, el material y el jurídico del delito. El primero se refiere a la persona o cosa sobre la que recae el daño o peligro, es decir, el ente corpóreo sobre el que recae la conducta típica, situación que en nuestro caso a analizar no se agota, ya que como lo anotábamos, nuestro delito preve dos hipótesis una comisiva y otra omisiva. En las omisivas, por definición no existe objeto material, mientras que en las comisivas es eventual su aparición.

Ahora por lo que se refiere al objeto jurídico de delito, este es el bien jurídico protegido por la ley, afirmamos que tradicionalmente se ha utilizado para conocerlo, consultar el título del capítulo en el que se encuentra consagrada la descripción típica. Atendiendo a ello recurrimos a la ley, pero equívocamente esta señala: "De los delitos fiscales", sin aportar algo al respecto, debiendo llamarse "Delitos contra el patrimonio del Fisco".

El tipo protege la integridad, sinceridad, veracidad en el pago del cumplimiento de las obligaciones fiscales, el bien jurídico es el interés colectivo por razones de técnica-financiera fiscal, que ya comentábamos.

2. AUSENCIA DE CONDUCTA

Es el elemento negativo de la conducta, en el caso de que ésta no se manifieste no habrá delito aunque aparentemente existan todos los demás elementos.

Nuestro Código punitivo, en la fracción I del artículo 15, capta de una manera generalizada todas las especies de ausencia de conducta. Entre ellas mencionamos:

Vis absoluta o fuerza física, la cual se refiere al caso en que el sujeto activo se encuentre compelido por una fuerza exterior e irresistible. Pudiendo operar en nuestro delito, por ejemplo, en caso de que una persona amedrente de manera irresistible para que acuda a realizar el pago de los impuestos respectivos, y que amedrentar consista en una amenaza de muerte.

Vis maior o fuerza mayor, la cual se diferencia de la vis absoluta en razón de su procedencia, puesto que mientras la primera proviene de una fuerza de la naturaleza, la segunda de una fuerza humana, en específico cuando una persona física tenga su contabilidad fiscal aparentemente al corriente, a través de un sistema perfectamente controlado por computadoras, pero que a raíz de un terremoto "se caiga" el sistema y fuera imposible recuperarlo a tiempo para realizar el pago de los impuestos respectivos, y que al amedrentar lo haga bajo la amenaza de muerte.

Los movimientos reflejos, serán aquellos movimientos corporales involuntarios, es decir, donde no intervenga la voluntad del hombre, situación que pudiese llegar a presentarse pero de una manera muy difícil.

Del mismo modo, que las anteriores el sonambulismo, el sueño y el hipnotismo son verdaderos aspectos negativos del delito, pero que a nivel práctico es casi materialmente imposible que los enfrentemos, en relación a nuestro tipo a estudio. (66)

3. TIPICIDAD

Para que exista un delito fiscal, además de la conducta se necesita que ésta sea típica, antijurídica y culpable. Por ello, la tipicidad es un elemento esencial del delito, dicho elemento ha sido definido de acuerdo a la doctrina que lo sustenta como: la conformidad de una conducta con una hipótesis de infracción consignada en la ley fiscal; el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento con lo descrito por el legislador (67). Siguiendo la teoría causalista del delito, en nuestro estudio definimos a la tipicidad como " la adecuación de la conducta al tipo, de donde se deriva que esa adecuación se da cuando se concretizan los elementos objetivos, sólo excepcionalmente se admiten elementos subjetivos. (68)

66 CASTELLANOS TENA, Op. cit. pág. 163-165

67 GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. "Teoría de la Infracción Fiscal". Derecho Fiscal-Penal. Cárdenas Editores y distribuidores. pág. 130

68 MORENO, Hernández Moisés. Op. cit.

Este elemento tiene tal trascendencia, que nuestra propia Carta Magna lo consagra en el artículo 14, resumiéndose su contenido en el aforismo latino: *nullum crimen, sine tipo o nullum crimen, sine lege*.

Es menester diferenciar el tipo de la tipicidad ya definida, entendiéndola por aquélla la descripción de una conducta delictiva realizada por el legislador y preceptuada en la ley. Tal es el caso, que en el delito que nos atañe será el tipo, el contenido previsto en el artículo 108 del Código Fiscal y habrá tipicidad cuando el sujeto se coloque en la hipótesis normativa, existiendo correspondencia entre la conducta desplegada y la literalidad del texto legal (delito).

Ahora bien, el tipo tiene elementos objetivos que serán *in genere* normativos y descriptivos. Los primeros son aquellos que para su comprensión necesitan de un conocimiento especial para su valoración y los segundos, son los que se aprecian por medio de los sentidos, y más específicamente los elementos objetivos serán: 1) la manifestación de voluntad; 2) el resultado; 3) el nexa causal; 4) los especiales medios o formas de ejecución (engaño o aprovechamiento del error); 5) modalidades de tiempo, modo y lugar; 6) objeto material; 7) sujetos activos y pasivos (calidades, número, etc.)

3.1. CLASIFICACION DE LOS TIPOS

• **Normales y Anormales:** El tipo normal contiene elementos puramente objetivos o descriptivos, es decir, que las palabras utilizadas por el legislador no requieren de un conocimiento especial para su asimilación. También se les denomina de esta manera por su simplicidad de ser captados fácilmente por los sentidos sin necesitarse circunstancias especiales para entenderlo. Serán anormales, aquéllos que les sea indispensable una valorización cultural o jurídica determinada para su apreciación, consecuentemente contendrán elementos normativos.

Es incuestionable que nuestro delito, tiene un tipo anormal, pues en su descripción incorpora elementos que para su entendimiento necesitan de una valorización jurídico-cultural, verbigracia el engaño en el activo, es una conducta que se acredita a través de la comprobación del estado anímico. Otra sería el de determinar que es una defraudación fiscal, pues aunque el tipo lo defina, es necesario tener conocimientos previos relativos al tema, así como el saber lo que es una contribución, y el perjuicio al fisco federal, entre otros ejemplos.

• **Fundamentales o básicos.** Según el maestro Jiménez de Asúa, el tipo será fundamental cuando tenga plena independencia, a

contrario sensu, los delitos especiales son los formados por el básico y de otros requisitos cuya nueva existencia excluye de la aplicación del básico.

Consecuentemente, el delito de fraude fiscal previsto en el artículo 108 del Código Hacendario nos refiere un tipo fundamental pues tiene independencia propia para existir.

- * Los tipos complementados serán aquellos que se integran con el fundamental y una circunstancia o peculiaridad distinta, misma que presuponen la preexistencia de un delito, situación que en nuestro ilícito a estudio no se agota.

- * Nuestro tipo es autónomo toda vez que tiene vida propia, sin depender de otro tipo para su existencia, de lo contrario sería un tipo subordinado.

- * Cuando en la descripción legal encontremos diversas hipótesis alternativas para su consumación, es decir, que de manera individual se formen delitos diferentes, estaremos hablando de un tipo de formulación casuística, tal y como ocurre en nuestro ilícito, y según lo anotábamos ya en el apartado relativo a la conducta. De manera contraria serán de formulación amplia aquéllos que en su descripción sólo consagren una hipótesis amplia y única.

4. ATIPICIDAD

Este aspecto negativo del delito, se manifiesta cuando no se integra alguno de los elementos descritos en el tipo, es decir, la ausencia de la adecuación de la conducta al tipo y estas son:

a) Ausencia de calidad o del número exigido por la ley, por ejemplo cuando el sujeto pasivo no sea el contribuyente o el sujeto pasivo no sea el Fisco.

b) Ausencia de objeto material o de objeto jurídico: tal y como lo anotábamos en el apartado anterior, nuestro tipo no tiene objeto material, pero sí objeto jurídico el cual finalísimamente recae en el patrimonio del estado, en específico del Fisco, pues el objetivo es proteger la confianza que el Fisco deposita en el particular.

c) Cuando no se dan las referencias temporales o especiales requeridas por el tipo, mismas que nuestro ilícito exige.

d) Al no realizarse el delito por los medios comisivos especializados en la ley, es decir, el engaño o aprovechamiento del error.

e) Cuando no se presenten los elementos subjetivos requeridos por el tipo, mismo que en nuestro estudio no son necesarios.(69)

5. ANTIJURIDICIDAD

Es otro elemento esencial del delito, considerado como un aspecto negativo del mismo, que se refiere de una manera genérica al hecho de contradecir un mandato del poder.

Para Cuello Calón, es necesario que exista un presupuesto refiriéndose a la noción de existencia de una norma jurídico-penal que prohíba determinada conducta, tal deposición es de carácter objetivo, pues únicamente recae en la acción ejecutada (70). Siguiendo a Cuello Calón podemos decir que existen dos tipos de antijuridicidad:

- La rebeldía contra la norma jurídica (antijuridicidad formal)

- Daño o perjuicio social causado por esa rebeldía (antijuridicidad material)

69 CASTELLANO Tena, Fernando. Op. cit. 174-176
70 Ibídem, pág. 178

En concreto, la antijuridicidad, es un elemento esencial del delito que se relaciona con la existencia de una conducta determinada ilícita y que contravenga las disposiciones de la ley.

Ahora bien, en relación a nuestro tipo, no se requiere ninguna característica esencial para señalar la conducta antijurídica del defraudador del Fisco, ya que dicho planteamiento será analizado de manera profunda al tratar el elemento negativo, del mismo.

6. CAUSAS DE JUSTIFICACION

Son aquellas condiciones que tienen la facultad de poder excluir la antijuridicidad de una conducta típica, siendo así un aspecto negativo del delito y que se encuentran previamente establecidas en la ley, pero cuando esto no sucede estaremos hablando de excluyentes supralegales, en donde su fundamento será el dogmático.

La legítima defensa, se integra a través del rechazo de una agresión actual o inminente e injusta mediante un acto que lesione los

bienes jurídicos del agresor. En nuestro delito considero que no es operante esta causa de justificación.

El estado de necesidad constituye un peligro actual o inmediato para bienes jurídicamente protegidos, que sólo pueden evitarse mediante la lesión de bienes también jurídicamente protegidos, para ello será menester equiparar el valor de los bienes que se ponen en juego y si los valores son equivalentes estaremos hablando de esta causa de justificación. Situación que en nuestro caso a estudio es difícil que se manifieste por no decir que imposible.

El cumplimiento del deber, y el ejercicio de un derecho, son causas de justificación previstas en la fracción V del artículo 15 del Código Penal, en donde es indispensable que exista la "necesidad racional del medio empleado". Circunstancias tales que a criterio de la sustentante serían extremadamente difícil que se manifestara. (71)

7. IMPUTABILIDAD

Antes de analizar el elemento culpabilidad es preciso esclarecer el significado y trascendencia de la imputabilidad, en efecto,

71 *Ibidem*, pág. 192a 218

pues para que un sujeto pueda ser culpable es necesario que sea imputable.

Para definir la imputabilidad transcribimos la definición de Villalobos, quien lo expresa como: "la capacidad de conducirse socialmente o de observar una conducta que responda a las exigencias de la vida política o capacidad de sentir la coacción psicológica que el Estado ejerce mediante la pena, algo que lleva implícito una capacidad de querer y entender". (72)

Carrancá y Trujillo nos define al imputable como: "aquel que posea al tiempo de la acción, las condiciones psíquicas exigidas, abstracta e indeterminadamente por la ley, para poder desarrollar su conducta socialmente; todo el que sea apto e idóneo jurídicamente para observar una conducta que responda a las exigencias de la vida en la sociedad humana". (73)

72 VILLALOBOS, Ignacio. "Derecho Penal Mexicano". Editorial Porrúa. México 1975, pág. 125

73 CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl. "Derecho Penal Mexicano". Editorial Porrúa, pág. 270.

De lo anterior, inferimos válidamente que la imputabilidad es un mínimo de condiciones psíquicas y físicas que debe tener un individuo, para así tener capacidad de querer y entender así como la de responder a sus actos.

Por lo que se refiere a nuestro ilícito, tampoco encontramos situaciones especiales a comentar en relación a la imputabilidad, únicamente es necesario que el contribuyente (sujeto activo), tenga capacidad de querer y entender para poder realizar un fraude fiscal.

7.1. Acciones liberae in causa

Muchas veces sucede que el sujeto, antes de actuar, voluntaria o culposamente se coloca en situación inimputable y en esas condiciones produce el delito. El caso típico de quien decide cometer un delito y para darse valor, bebe en exceso o se intoxica con estupefacientes, en donde aunque el activo obre en un estado de inconsciencia no se librará de la responsabilidad.

8. INIMPUTABILIDAD

Siendo el aspecto negativo de la imputabilidad, el cual consiste en anular o neutralizar ya sea el desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de aptitud psicológica para la delictuosidad.

Vela Treviño, define a la inimputabilidad como cuando: "se realiza una conducta típica y antijurídica, pero el sujeto carece de la capacidad para autodeterminarse conforme al sentido o de la facultad de comprensión de la antijuridicidad de su conducta, sea porque la ley le niega esa facultad de comprensión o porque al producirse el resultado típico era incapaz de autodeterminarse". (74)

De lo anterior podemos inferir que siendo la imputabilidad una calidad del sujeto activo, la inimputabilidad podrá manifestarse de muy diversas maneras: trastorno mental, miedo grave y minoría de edad.

El trastorno mental consiste en la perturbación de las facultadas psíquicas, pudiendo ser permanente o transitoria, por otro lado el miedo grave, obedece a procesos causales psicológicos, mientras el temor encuentra su origen en procesos materiales. Por último serán menores de edad aquellas personas que no rebasen los 18 años. Situación mucho muy controvertida y discutida en nuestra actualidad, ya que se ha comprobado que desde los trece años o menos el hombre tiene la capacidad física y mental para querer y entender conociendo las consecuencias.

9. CULPABILIDAD

Siguiendo la tendencia causalista y previo el análisis de la imputabilidad, la culpabilidad, se ha definido de muy diversas maneras, tomando en consideración diversos criterios que en resumen la consideran como una acto lesionador de las formas fundamentales de coexistencia social.

Existen dos criterios seguidos por la mayoría de autores al hablar de la culpabilidad; uno psicológico, en donde la conciben como un vínculo entre la voluntad y el resultado. Así Porte Petit define a la culpabilidad: "como el nexa intelectual y emocional que liga al sujeto con el resultado de un acto" y Castellanos Tena, dentro de otro criterio, como:

"aquel nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con su acto". Los normativistas lo conciben como un juicio de reproche, Jiménez de Asúa al respecto lo define como "el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica". (75)

De las definiciones anteriores colegimos un aspecto común entre el elemento de la culpabilidad y el dolo; algunos lo expresan como voluntad, otros como conciencia, otros como representación o intención, etcétera.

En fin, la culpabilidad consiste en el proceso intelectual volitivo, desarrollado por el autor, a fin de poder indagarse cual ha sido la actitud del agente respecto del resultado objetivamente delictuoso. (76)

10. INCULPABILIDAD

Este aspecto negativo de la culpa opera, cuando se hallan ausentes los elementos esenciales de la culpabilidad: conocimiento y voluntad. Dentro de las causas de inculpabilidad encontramos el error, la ignorancia y la no exigibilidad de otra conducta.

75 ROMO MENDIETA, Op. cit. pág. 52 y 53

76 Los tipos de culpa serán analizados en el capítulo correspondiente a la clasificación del delito.

El error es un vicio psicológico consistente en la falta de conformidad entre el sujeto cognoscente y el objeto conocido, tal como es en la realidad.

Existen dos tipos de error de hecho y de Derecho. El primero debe ser invencible aunque el segundo no produce efectos de eximente, porque el equivocado concepto sobre la significación de la ley no justifica ni autoriza su violación. Sin embargo el artículo 59 bis del Código Penal Vigente, lo preve como una especie de atenuante.

Por "no exigibilidad de otra conducta", entendemos la realización de un hecho penalmente tipificado, obedeciendo a una situación especialísima, apremiante que hace excusable ese comportamiento. (77)

11. PUNIBILIDAD

Consiste en el merecimiento de una pena en función a la realización de un hecho delictivo, mismo que se verá íntimamente relacionado con las circunstancias tanto personales del delincuente como las de modo tiempo y lugar.

77 CASTELLANOS TENA, Fernando. Op. cit. 258-60

Es decir, todo delito, conforme a la doctrina, debe de ser sancionado, imponiéndosele una pena en relación a las situaciones específicas del caso en donde muchas veces influye el criterio subjetivo del juzgador, verbigracia podemos observar que si tenemos a una persona de dieciocho años, proveniente de nuestras clases económicamente débiles, sin preparación, roba un paquete de cigarrillos tendrá una sanción, por supuesto, dentro de los límites que señale la legislación, pero dicha sanción dependerá del criterio del juzgador al momento de decidir la pena en concreto a imponer.

El Código Penal vigente en el capítulo I, artículo 24 parte *in fine*, nos habla de demás penas que fijen las leyes. En este sentido nuestro delito tiene en el ordenamiento que lo contiene, sus propias penas mismas que van en relación al monto de lo defraudado.

El último párrafo del tantas veces citado artículo 108 del Código Hacendario, fue reformado el 20 de diciembre de 1991, señala que:

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL SE SANCIONARA
CON PRISION DE TRESMESES A SEIS AÑOS SI EL MONTO
DE LO DEFRAUDADO INCLUYENDO LA ACTUALIZACION Y
RECARGOS NO EXCEDE DE \$30'000,000.00, CUANDO

EXCEDA LA PENA SERA DE TRES A NUEVE AÑOS DE PRISION.

Este último párrafo es criticable, por lo siguiente:

1.-Es reiterativo el decir el delito de defraudación fiscal..., ya que al inicio del mismo artículo se sabe de que delito se trata, tal y como lo hace de manera idéntica el Fraude previsto en el artículo 386 del Código Penal para el Distrito Federal.

2.- En relación a cuando el monto no exceda de \$30'000,000.00, entre la pena mínima y la máxima existe una diferencia bastante considerable dejando al arbitrio del juzgador tal resolución.

3.- No se señala que tipo de pena le correspondería cuando el monto de lo defraudado fuera de \$30'000,000.00, específicamente.

12. AUSENCIA DE PUNIBILIDAD

Son aquellas causas que dejando subsistente el carácter delictivo de la conducta o hecho impiden la aplicación de la pena, dentro

de éstas encontramos: excusas en razón de mínima temibilidad; maternidad consciente, por inexigibilidad o por graves consecuencias sufridas.

CAPITULO CUARTO: CLASIFICACION DEL DELITO DE FRAUDE FISCAL (Según Castellanos Tena)

Para poder entender y realizar un estudio mas o menos completo del delito de Defraudación Fiscal, es necesario adecuarlo a la clasificación realizada por Don Fernando Castellanos Tena, consagrada en su obra seguimos dicho criterio tanto para efectos didácticos como prácticos.

I.- CLASIFICACION EN ATENCION A LA GRAVEDAD

Nuestra Legislación Penal, coincide con la doctrina, en específico con la teoría bipartita en donde distingue a los delitos de las faltas.

Por lo que se refiere al concepto de delito éste ha quedado ya definido en el capítulo correspondiente y en relación a las faltas, podemos decir que son aquellas que se encuentran en reglamentos y su persecución y enjuiciamiento está a cargo de las autoridades administrativas, aunado a que no cuenta con los elementos esenciales del delito.

Partiendo de la premisa de que la Administración Pública tiene la facultad para poder hacer cumplir el ordenamiento jurídico, se ha considerado necesario que por la gravedad de ciertos actos y su significación social algunos ilícitos fiscales se han sancionado con pena privativa de libertad para adecuar así la mayor reprobación social de la conducta y la gravedad de la pena. Aunado a que el Estado no puede prescindir de los medios jurídicos suficientes para satisfacer su necesidad urgente de recursos económicos que cubran los gastos públicos.

De ésta manera, se ha obligado a reconocer al Derecho unas infracciones con jurisdicción administrativa y unos delitos con la competencia judicial que se manifiestan de manera concomitante, gracias a la existencia del artículo 21 Constitucional en donde la pena privativa de libertad sólo puede ser impuesta por la autoridad judicial. Sin duda alguna, este es un fundamento eficaz para armonizar la exigencia constitucional con la necesidad de recaudar directamente sin esperar una sentencia penal firme.

En este orden de ideas existe una coexistencia de una infracción fiscal y un delito fiscal que se manifiesta de una manera con dos tipos de sanción que pueden operar con plena independencia.

II.- CLASIFICACION SEGUN LA FORMA DE CONDUCTA

Tal y como lo mencionábamos en el capítulo anterior, la conducta se refiere a la manifestación de la voluntad ya sea de acción o de omisión, dentro de esta última encontramos una subclasificación "la omisión simple o propia", que se refiere a la falta de actividad jurídicamente ordenada, con independencia del resultado que se produzca, y la omisión impropia o comisión por omisión, en donde el agente decide no actuar y por esa inacción se produce un resultado material.

Reiterando lo que señalábamos, y en atención a los dos criterios observamos que la conducta de fraude fiscal puede ser de acción o de omisión, dependiendo de cual de las hipótesis se va a aplicar para tener por consumado el delito. Tal es el caso que será de acción cuando el sujeto activo engañe, mientras que será de omisión cuando éste se aproveche de los errores.

III.- CLASIFICACION EN ORDEN AL RESULTADO

En esta clasificación se encuentran los delitos en atención a los resultados material y formal. Estos últimos son aquellos que conocemos comunmente como de mera conducta, en donde el tipo penal se agota con el movimiento corporal o en la omisión .

Por lo que se refiere a los primeros, son aquellos en los cuales para su integración se requiere la producción de un resultado objetivo o material.

Nuestro ilícito, entonces será de resultado formal ya que en los delitos materiales se altera la esencia del objeto material como consecuencia de la realización de la conducta, y tal y como veremos más adelante en nuestro tipo, no hay objeto material y si no lo hay no puede ser transformado, entonces por exclusión nuestro delito será formal o de mera conducta. (78)

IV.- CLASIFICACION EN ATENCION AL DAÑO QUE CAUSAN

Se refiere a la lesión que causan a la víctima en razón del bien jurídico que se protege, es así como esta clasificación se integra por delitos de daño y de peligro.

Los delitos de daño se consuman con la lesión directa en el interés jurídicamente protegido y en los delitos de peligro no causan daño directo, sino la situación en la que se colocan los bienes jurídicos y tal situación implica la posibilidad de un daño.

Como consecuencia, el delito de Fraude Fiscal será de lesión o de daño porque se afecta al momento de la consumación el bien jurídicamente protegido.

V.- CLASIFICACION EN ATENCION A LA DURACION

En esta clasificación los delitos pueden ser instantáneos, instantáneos con efectos permanentes, continuados y permanentes. Tal clasificación es adoptada en Nuestra Legislación en el artículo 7o. del Código Punitivo.

Instantáneo será cuando se perfecciona en un sólo momento, instantáneo con efectos permanentes, cuando se consuma en un sólo momento pero las consecuencias nocivas perduran en el tiempo. Continuo, cuando se reúnen los requisitos de unidad, resolución, pluralidad de acciones y una sólo lesión jurídica. En el permanente, cuando la acción delictiva permite que por las características del caso se pueda prolongar voluntariamente en el tiempo de modo que sea violatorio del derecho.

En relación a esta situación, el fraude fiscal puede caber en cualquiera de las hipótesis de la clasificación, dependiendo del caso en concreto.

VI.- CLASIFICACION SEGUN SU COMPOSICION

Pueden ser simples o complejos, por lo tanto serán simples cuando hay una lesión única y complejos cuando la figura jurídica consta de la unificación de dos o más infracciones cuya fusión da nacimiento a una figura delictiva nueva y superior en gravedad.

En relación a nuestro estudio, podemos hablar de un delito simple en cuanto a que solo hay una sola lesión pero atendiendo a los antecedentes históricos-legislativos del tipo, será complejo pues en su descripción reúne al delito de falsificación de documentos o datos falsos.

VII.- CLASIFICACION EN RELACION AL NUMERO DE SUJETOS

Será unisubjetivo, cuando para colmar el tipo sólo se necesita de la actuación de un sólo sujeto, mientras que para el plurisubjetivo es indispensable la intervención de un número determinado de sujetos.

En este orden de ideas, al analizar nuestro tipo, observamos que en la descripción típica no se requiere de un número determinado de sujetos, para su consumación, basta únicamente la actuación de uno de ellos, es decir, será unisubjetivo, sin embargo no significa que este ilícito no puedan participar de manera conjunta una pluralidad de sujetos en forma conjunta.

VII.- CLASIFICACION EN ATENCION A LA FORMA DE PERSECUCION

Esta clasificación es muy importante, sobre todo en la actualidad, tal y como lo plantearemos a continuación.

Por principio de cuentas serán delitos perseguidos de oficio, aquellos en los que medie denuncia, entendiéndose ésta, como la comunicación que hace cualquier persona al Ministerio Público de la posible comisión de un delito y en las que no procede perdón por la parte ofendida, es decir, aunque esta lo otorgue carece de relevancia para efectos de la extinción de la acción penal. (79)

Los delitos perseguibles por querrela de parte, se refieren a aquellos que mediante la manifestación de la voluntad, de tipo potestativa formulada por el sujeto pasivo u ofendido, pone del conocimiento del Ministerio Público, la posible comisión de un ilícito, no perseguible de oficio y en donde procede otorgar el perdón por la parte ofendida, hasta antes de que se dicte sentencia ejecutoriada en segunda instancia.

Ahora bien, el Código Fiscal, expresamente señala, que clase de delitos se persiguen por querrela de parte (artículo 92, fracción I), dentro de la serie de delitos señalados por éste artículo se encuentra el nuestro previsto en el numeral 108, del mismo ordenamiento.

En base a lo anterior, nuestro delito tal y como lo señala expresamente la ley, se sigue a petición de parte ofendida, pero contraviniendo a la legislación y denotando una absoluta ignorancia a la ley, surge el acuerdo a que llegaron tanto el Secretario de Hacienda con el Procurador General de la República, Pedro Aspe e Ignacio Morales Lechuga, respectivamente en reunión del 23 de julio de 1991, en donde advirtieron que: que en los delitos fiscales no habrá perdón.(80)

80 Periódicos EXCELSIOR, primera plana 24 de julio de 1991; LA JORNADA, pág. 26, 24 de julio; EL NACIONAL, primera plana, 24 de julio; LA PRENSA, pág. 28, 24 de julio; UNO MAS UNO, primera plana y pág. 17, 24 de julio.

Ante tales circunstancias, que sólo reflejan la facilidad con la que nuestras autoridades transgreden la ley, sin explicación alguna, pues independientemente de lo que los motivó para hacer tales aseveraciones, no es la forma jurídica ni mucho menos fáctica de demostrar el trasfondo político que envuelve a través de actos de arbitrariedad. Por ello mencionamos que según la legislación el delito de fraude fiscal se persigue a petición de parte ofendida, pero según el dicho de las autoridades su persecución será de oficio.

IX.- CLASIFICACION EN RAZON A LA MATERIA

Los delitos pueden ser comunes cuando son formulados por las legislaturas locales. Federales cuando se establezcan en leyes expedidas por el Congreso de la Unión. Serán de carácter Oficial cuando se cometan por un empleado público y del orden militar, cuando afecten las disciplina del ejército. Por último los políticos en donde se lesionan los intereses del estado.

Respecto a esta clasificación, nuestro delito cabe dentro de los federales, pues se encuentra tipificado dentro del Código Fiscal de la Federación.

CAPITULO QUINTO: LA INEXISTENCIA FACTICA DEL PERDON EN LOS DELITOS FISCALES QUE SE PERSIGUEN A PETICIÓN DE LA PARTE OFENDIDA.

Tal y como lo advertimos en la parte preliminar del presente estudio, nuestra inquietud surgió hace poco más de un año, en donde observamos la manera en como se han venido manejando los procesos fiscales-penales que se dieron "supuestamente", para evitar la impunidad, negándose la procedencia del perdón a pesar de ser un delito cuyo requisito esencial de procedibilidad es la querrela de la parte ofendida.

Consideramos oportuno señalar en este apartado qué es lo que se entiende por querrela de parte, así como la manera en como se relaciona con nuestro tipo a estudio.

L- LA QUERRELA NECESARIA EN EL DELITO DE FRAUDE FISCAL

Al realizar la clasificación del delito de fraude fiscal previsto en el artículo 108 del Código de la Materia, en relación con el numeral 92 fracción I del mismo ordenamiento, observamos que para la persecución de éste, será necesaria la formulación previa de la querrela.

En el ámbito del procedimiento penal la querrela es una institución procedimental comprendida dentro de los requisitos de procedibilidad, que encuentra su fundamento legal en el artículo 16 Constitucional, en donde expresamente se establece como un requisito indispensable dentro del procedimiento.

El maestro Colín Sánchez la define como "un derecho potestativo que tiene el ofendido por el delito para hacerlo del conocimiento de las autoridades y dar su anuencia para que éste sea perseguido". (81)

César Augusto Osorio y Nieto (82) la define como: "una manifestación de voluntad de ejercicio potestativo formulada por el sujeto pasivo o por el ofendido o sus representantes, con el fin de que el Ministerio Público tome conocimiento de un delito no perseguible de oficio, para que se inicie e integre la Averiguación Previa correspondiente y en su caso se ejercite la acción penal".

De los planteamientos expuestos válidamente colegimos que la querrela es una condición indispensable de procedibilidad, pues la actuación

81 COLIN SANCHEZ, Guillermo. "Derecho Mexicano de Procedimientos Penales". Editorial Porrúa, México 1982, pág. 241

82 OSORIO Y NIETO, César Augusto. "Ensayos Penales". Editorial Porrúa, México 1988, pág. 84

del Organismo Jurisdiccional y del Ministerio Público está condicionada a la manifestación de la voluntad del particular.

Al realizar estudios de campo, directamente en las Fiscalías Especializadas para la atención en materia de Delitos Fiscales y de Banca (83), dentro de la Procuraduría General de la República del D.F., sito en Violeta y Reforma, observamos que es necesaria una "declaratoria de perjuicio" por parte de la Secretaría de Hacienda en donde presuntivamente quede demostrado que existe un detrimento en el patrimonio del Fisco. Por otra parte si el Ministerio Público Federal llegase a considerar que pudiese haber un fraude al Fisco, tendrá facultades para iniciar la investigación (sic), la cual debe de ser ratificada mediante la querrela de la Procuraduría Fiscal.

Por otra parte y en relación a la naturaleza política que hace que el legislador clasifique expresamente cuales delitos se perseguirán a petición de la parte ofendida, existen dos criterios. El primero de ellos refiere que el hecho de considerar que como requisito de procedibilidad se necesite la querrela previa, es una situación arbitraria y circunstancial. El segundo criterio sostenido por Cuello Calón y Osorio y Nieto (84), refieren la existencia de una fundamentación política que se encuentra justificada por dos razones:

83 Creadas por el acuerdo A/021/91, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el día 15 de Julio de 1991

84 OSORIO Y NIETO, Op. cit. pág. 86

a) Una relativa a la carencia de interés directo por parte del Estado para perseguir un ilícito penal.

b) Otra referente a la existencia de interés directo en donde se le da prioridad a la voluntad de la víctima para poner o no en movimiento la actividad del Ministerio Público, principalmente por razones de publicidad.

En nuestro delito optaríamos *-prima facie-* por el segundo planteamiento, pues por exclusión la primera es inoperante y la segunda pareciera que se adecúa más al criterio sostenido por nuestro actual régimen en donde se le da prioridad a la voluntad de la víctima para poner o no en movimiento la Investigación de un ilícito.

Tal situación es absolutamente criticable pues "se evidencia el manejo político y presionante" que se le da a esta figura, pues si bien es cierto es procedente el perdón, este no puede manifestarse por "política" de las instituciones, a pesar de que el propio Código Fiscal preve ésta figura como "desistimiento". Entonces ¿cuál es la trascendencia de que sea o no necesaria la querrela en este tipo de delitos? Evidentemente es un arma de doble filo...

Ahora bien, en relación al perdón González de la Vega lo define como (85): "un acto por el que el ofendido hace remisión del agravio o manifiesta su voluntad de que no se inicie o se continúe el procedimiento por el culpable".

Osorio y Nieto añade (86) que el perdón es independiente de toda idea de reparación, por lo tanto se afirma que es un elemento extintivo y no reparador y hace cesar la actividad tanto del Ministerio Público como del Juez. Por lo que se refiere a las personas que puedan otorgar el perdón estos serán los sujetos pasivos u ofendidos tratándose de personas físicas; pero al tratarse de personas morales tienen autorización para otorgar el perdón las personas físicas dotados de poder general con cláusula especial que exprese categóricamente tal facultad, debiendo atender lo dispuesto en el artículo 21 fracción VII del Código de Comercio.

II.- LA EVIDENTE TRANSGRESION A LA LEY.

A raíz de este "acuerdo" de improcedencia del perdón en los delitos de Fraude Fiscal, nos avocamos a la búsqueda del mencionado acuerdo, en donde encontramos resultados poco satisfactorios. En efecto, pues en la propia Procuraduría General de la República tuvimos al alcance

85 GONZALEZ DE LA VEGA, Francisco. "Código Penal Comentado". Editorial Porrúa. México 1981, pág. 175

86 GARCIA MAYNEZ, Op. cit. pág. 51

el "Manual de Acuerdos y Circulares, correspondientes a los años 90 y 91", pero nunca encontramos el acuerdo que se firmó el día 23 de julio del año pasado. Aunque también se nos informó que se pudiera encontrar dentro de los ocho acuerdos no accesibles al público en general por no estar publicados en el Diario Oficial de la Federación.

Sin embargo, ello no significa su inexistencia, pues los medios masivos de comunicación son una fuente histórica que integra al Derecho (86). Máxime que tales fuentes coinciden con la política-tributaria que siguen nuestras autoridades, toda vez que a la fecha no existe constancia de expediente alguno en donde la Secretaría de Hacienda a través de la Procuraduría Fiscal, haya otorgado el más amplio perdón en términos del artículo 93 del Código Penal.

De donde válidamente colegimos la operancia de la inexistencia de la figura del perdón en los delitos que se persiguen a petición de la parte ofendida, en materia fiscal. Siendo evidente que nos encontramos con una violación flagrante a la ley en donde un acuerdo entre "particulares", supera lo que previene la literalidad de la ley.

Tentativamente, en este apartado correspondería tratar qué tipo de recursos eran operantes ante la flagrante violación de las autoridades, sin embargo tal situación la consideramos poco trascendente ya que ante tal política-inquisitoria la Autoridad Tributaria, *mutuo proprio*,

no otorgará el perdón que a derecho proceda, pues vemos una política correlativa en ambas autoridades en donde difícilmente se enfrentarán entre sí.

No obstante lo anterior, en el supuesto caso sin conceder, que la autoridad Tributaria de manera independiente y como parte ofendida del delito, quisiese otorgar el perdón, y la Representación Social se opusiera. La resolución podría recurrirse ante el Tribunal de Alzada frente a la improcedencia de oposición del perdón, dependiendo del caso concreto, dándosele pleno valor a la letra de la ley y no a lo que previene un uso o costumbre (ideología predominante en el momento).

III.- CRITICAS Y SUGERENCIAS PARA LA EFECTIVA PROCEDIBILIDAD DEL PERDON EN EL DELITO DE FRAUDE FISCAL.

Tal y como lo hemos venido manifestando a lo largo de este estudio, existe incongruencia entre lo que prescribe la ley y lo que se da en la práctica, en relación a la procedencia del perdón como forma extintiva de la acción penal.

Remontándonos a los orígenes legislativo y la exposición de motivos del actual Código Fiscal, el delito de fraude fiscal se persigue a petición de la parte ofendida, en razón a la existencia del interés directo

para que la voluntad de la víctima u ofendido ponga o no en movimiento la estructura de Procuración de Justicia y del Poder Judicial. Es decir, de manera conciente e intencional se le da a la víctima la posibilidad de continuar o no con la persecución de un delito, cuando ya no tenga interés en el asunto a través del perdón.

Generalmente el perdón se manifiesta como resultado de la reparación del daño, aunque como lo hemos mencionado son figuras muy independientes una de la otra.

En éste sentido el legislador consideró que el interés del ofendido o del Fisco prevalecería para que a cambio de la reparación del daño otorgara el perdón. En otras palabras tanto la creación del delito de fraude fiscal como la clasificación de éste en relación a la forma de persecución fueron realizadas con el fin determinado de captar el mayor número de contribuciones durante cualquier etapa del procedimiento penal, para así en caso de sufragarse las necesidades del gasto público se estuviera en la posibilidad de otorgar el perdón al no existir el interés de imponer la pena corporal.

Sin embargo, tal solución no ha sido criticada, pues también existe un alto índice de reincidencia en este tipo de delitos (87) y lo que fomenta, según dicen es la evasión constante al Fisco teniendo asegurada

la garantía de que se les pudiera otorgar el perdón a los defraudadores fiscales. Además no hay que olvidar que en los Resultados del Debate de la Exposición de Motivos del actual Código Fiscal, los partidos de oposición manifestaron su inconformidad de que procediese el perdón.

De ello colegimos que para evitar tanto la incidencia como la reincidencia en los delitos fiscales, es menester crear una política preventiva tendiente principalmente a concretizar a la sociedad civil de que tiene la obligación constitucional de contribuir al Gasto Público. Aunado a ello, también deben facilitarse los mecanismos recaudatorios para que de manera accesible y sencilla el total de la sociedad pueda cumplir de manera eficaz y oportuna. Consecuentemente, es a todas luces inasequible la actitud de las autoridades al negar la existencia del perdón en este tipo de delitos.

Ahora bien, en relación a una reforma a la legislación fiscal, en donde se exigiera la denuncia y no la querrela como requisito de procedibilidad, es decir, que existiera la derogación del numeral 92 fracción I del Código Fiscal. Sería también criticable, pues el legislador, tuvo la intención de dar una "última oportunidad" -por así decirlo- al sujeto activo o contribuyente, a fin de que pagara sus contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y recargos respectivos a satisfacción de la Secretaría de Hacienda, pues a fin de cuentas lo que le interesa al Fisco es que no exista un detrimento en su patrimonio o en caso de que éste se presente sea subsanado lo más rápido posible.

En razón a todo lo que antecede, pugnamos por la unificación de criterios, tanto los que se derivan de la letra de la ley como los que provienen de la práctica, todo ello en razón de evitar en lo sucesivo las flagrantes violaciones a la ley.

No quiero terminar la presente exposición, sin antes reconocer que la política penal-fiscal tiene las mejores intenciones de cambio en beneficio de la sociedad (como es el caso de las recientes reformas relativas a la libertad provisional-ampliada en los delitos de defraudación fiscal). No obstante a ello las nuevas tendencias legales y de interpretación de la ley deberán ir acordes con la sociedad que demanda justicia y fundamentación día con día.

Con ello se espera, que nazca y permanezca el interés e inquietud de investigación y crítica de la problemática existente entre la desactualización del Fisco y los contribuyentes, entre la limitación de las sanciones penales y la simplificación de los mecanismos de captación, evadiendo toda estructura de Torquemada que atente contra los derechos de los individuos; si ello contribuyere de alguna forma a evitar que las fallas legislativas empañaren la política tributaria o viceversa quedaría cumplido el objetivo del presente trabajo.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Desde la época precortesiana, vemos una gran organización jurisdiccional y recaudatoria, sustentada principalmente por los pueblos que formaban la Triple Alianza. Aunque ante nuestra Legislación tuvo una casi nula influencia.

SEGUNDA.- Durante la época de la colonia, se recibía la influencia directa del gobierno español a través de la "Recopilación de las Leyes de Indias", en donde el sistema tributario imperante era el feudal como reminiscencia vigente, todavía, de aquella época. El descubrimiento de Indias dio lugar al incremento en los caudales de ingresos para el rey Carlos V, aunque éstos fueron insuficientes. Por ello se le pide al clero su tributo forzoso, así como a los indios, quienes sino pagaban eran sometidos a la esclavitud.

TERCERA.- Después de 10 años de guerras y guerrillas el gobierno independiente de México carecía de fondos suficientes para sufragar gastos. El Congreso Legislativo sólo trataba asuntos relativos al Derecho Constitucional y Político.

CUARTA.- Venustiano Carranza, fue el primero en gobernar bajo un régimen de Constitución en 1917, en donde la crisis económica del país crecía día, con día. El Código de Almaraz de 1929 preve el perdón del ofendido y se preve el delito de estafa.

QUINTA.- En 1936 se da el primer vestigio de creación del Tribunal Fiscal de la Federación. En relación a las posibles transgresiones a la Ley General de Percepciones Fiscales, nunca se señaló que pena sufrirían los responsables.

SEXTA.- Hasta 1938 fue cuando se contemplar por primera vez un capítulo referente a -los mal llamados- delitos fiscales, pero se aludían únicamente a la falsedad de documentos y de realización de sellos, pero no en relación al detrimento patrimonial del Fisco. No fue sino hasta el Código Fiscal de la Federación de 1967 en donde se hace la diferenciación entre delitos e infracciones en materia fiscal. En este mismo ordenamiento encontramos el antecedente de la querrela necesaria como requisito de procedibilidad del delito.

SEPTIMA.- En la exposición de motivos de lo que sería el Código Fiscal de diciembre de 1981, se determina que las relaciones entre el Fisco y el contribuyente son cada vez más específicas, se mantiene la facultad de la Secretaría de Hacienda de solicitar el sobreseimiento del proceso en los delitos fiscales.

OCTAVA.- La Constitución de 1917, sigue siendo el instrumento toral para el desenvolvimiento de la Nación. Es así como del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna preve como obligación de los mexicanos el contribuir al Gasto Público de manera proporcional y equitativa, siendo estas dos cualidades garantías inherentes a la persona y que puede y debe hacer valer en cualquier momento. De aquí se desprende

el ánimo del legislador del 17. En este sentido es válido afirmar que tal precepto es incitador y no coercitivo.

NOVENA.- El Código Penal vigente en el artículo 6o. nos remite a la ley especial, cuando se cometa un delito no previsto por el propio Código, se aplicarán las disposiciones del libro primero del Código. Al respecto podemos señalar que un fraude en perjuicio del Fisco Federal, pudiera encuadrarse en la descripción típica que previene el artículo 386 del Código Penal vigente.

DECIMA.- Gran diversidad de autores han definido al delito. Pero independientemente de su definición, lo que trasciende es adoptar una postura adecuada a nuestro criterio que mejor describa cuales son los elementos constantes del delito y consideramos que la teoría causalista es la más apropiada y la que sustentamos en el presente trabajo.

DECIMAPRIMERA.- El delito de fraude fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal, no es único, pues la descripción típica prevé diversas hipótesis de comisión y lo definimos como aquél delito que supone la intención de dañar, la realización de un acto o la ocultación de cualquier circunstancia de relevancia fiscal.

DECIMASEGUNDA.- El fraude al Fisco puede consumarse mediante una conducta omisiva cuando el activo se aprovecha del error, y una conducta de acción cuando éste engañe al pasivo.

DECIMATERCERA.- Sujeto activo será aquél contribuyente que engaña o se aprovecha del error; decimos contribuyente a aquel que tenga el carácter de titular de un crédito fiscal. Este activo "podrá" ser una persona moral aunque siempre se ejerce acción penal contra las personas físicas. En relación al sujeto pasivo del ilícito en nuestro caso casi nunca coincide con el ofendido, pues será este último quien resienta el daño patrimonial mientras que aquél será el empleado o servidor federal que sufrió el engaño o del que se aprovecharon del error que cometió.

DECIMACUARTA.- El objeto material, es decir, la persona o cosa sobre la que recae el daño o peligro, en nuestro delito no se agota, pues como ya lo advertíamos se preven dos conductas una activa y una omisiva. En la última por definición no existe el objeto material, mientras que en la conducta de acción es eventual su aparición. En relación al objeto jurídico, lo definimos como lo que protege a la ley. Para conocerlo generalmente acudimos al título del capítulo dentro del Código que lo contiene, sin embargo, éste no nos aporta nada al respecto, pues únicamente señala "De los Delitos Fiscales". Advirtiéndose la necesidad de cambiarle el nombre al título, pudiendo quedar como los "De los Delitos contra la economía pública o en contra del patrimonio del Fisco". Todo ello con el fin de delimitar correctamente cual es el bien jurídico que se protege, aunque algunos señalan que éste se refiere a la "confianza que el Fisco tiene depositada en el contribuyente".

DECIMAQUINTA.- Es difícil que se manifieste alguna de las excluyentes de responsabilidad, considerando que uno de los elementos fundamentales de este delito es el dolo o intención.

DECIMASEXTA.- Los elementos del tipo previsto en el artículo 108 del Código Fiscal, son normativos pues se requiere de un conocimiento especial para su valorización. Es factible de que se pueda presentar un caso de atipicidad por falta de calidad en el activo, por ausencia de medios específicos de comisión, como son el engaño y el error, principalmente.

DECIMASEPTIMA.- En relación a la antijuridicidad el tipo a estudio no requiere ninguna calidad específica, siendo las causas de justificación los aspectos negativos de éste elemento apostático. De igual modo es prácticamente imposible que llegase a operar una causa de justificación en este tipo de delitos en comento.

DECIMAOCTAVA.- Siendo la imputabilidad un mínimo de condiciones psíquicas y físicas que deba tener el individuo para manifestar su capacidad de querer y entender, aunado a ello, el activo deberá de tener las cualidades de contribuyente y de mexicano. Esta última característica se debe a que no existe ordenamiento legal y mucho menos constitucional que obligue a los extranjeros a contribuir con el gasto público. El aspecto negativo de este elemento será la inimputabilidad.

DECIMONOVENA.- El delito a estudio siempre se realizará de manera dolosa, en donde el activo tenga la intención directa y categórica de engañar al Fisco. Aunque pueden presentarse circunstancias de inculpabilidad como el error de hecho invencible, así como la no exigibilidad de otra conducta que opera en circunstancias sumamente especiales.

VIGESIMA.- Las críticas que se le hacen a la penalidad correspondiente a este delito van en relación a que: 1) Es reiterativa el decir el delito de defraudación fiscal..., ya que al inicio del mismo artículo 108 refiere que delito se trata; 2) En relación al monto de lo defraudado, cuando no exceda de \$30'000,000.00, entre la pena mínima y máxima existe una diferencia bastante considerable dejando a la autoridad la "libertad" de sancionar al sujeto dentro de márgenes muy amplios. 3) No se señala que tipo de pena le corresponderá a aquél que defraude por un monto de \$30,000.00 específicamente.

VIGESIMAPRIMERA.- El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación previene diversas hipótesis para la consumación de diferentes delitos, ya sea a través del engaño o del aprovechamiento del error. En relación a éste artículo existe en el mismo ordenamiento el numeral 92 en donde especifica a que delitos se les exigirá la formulación de la querrela como requisito indispensable de procedibilidad, según lo previenen los artículo 113 fracción I y 114 del Código de Procedimientos Penales en materia Federal. Lo que caracteriza a los delitos de querrela es la posibilidad de que pueda extinguirse la acción penal a través del perdón de la parte ofendida (artículo 93 del Código Penal Vigente para el D.F.) La razón de que a un delito se le clasifique como de querrela o de oficio no es producto de la casualidad, pues como ya lo anotábamos en el cuerpo del documento, obedece a razones doctrinarias y políticas que se dividen en dos corrientes: a) aquellos que manifiestan la carencia de interés por parte del Estado para perseguir el ilícito penal y, b) referente a la existencia de interés directo en donde se le da prioridad a la voluntad de la víctima para poner o no en movimiento la actividad del Ministerio Público,

principalmente por razones de publicidad. En razón a ello la corriente más próxima a nuestra realidad social es la segunda postura, en donde la víctima como sujeto ofendido (Fisco) tiene la libertad de iniciar la actividad indagadora y persecutora de la Representación Social Federal. En éste orden de ideas podemos observar el carácter ambivalente de la conveniencia de una querrela en relación al perdón. Pero no fue sino hasta hace poco más de un año cuando se determinó públicamente que el perdón no existirá en este tipo de delitos a pesar de que la ley lo prevenga; argumentándose que el perdón propicia conductas reincidentes que van en detrimento del patrimonio del Fisco y consecuentemente del Gasto Público.

Es así como evidenciamos la problemática y circunstancias que se contraponen y que van en detrimento no sólo del Gasto Público, sino del respeto a nuestras leyes. Quedando de esta manera demostrada nuestra inquietud proponiendo la unificación de criterios tanto en la letra de la ley como en su aplicación a fin de que de manera cabal se cumpla con el objetivo que propuso el legislador al tipificar este tipo de delitos, es decir que lo primordial es salvaguardar el interés del ofendido, y que en éste se encuentre únicamente la facultad de continuar o no con la persecución del delito. También expusimos en el último capítulo la necesidad de crear una política preventiva para evitar la incidencia y reincidencia en los delitos de fraude fiscal, lo cual puede lograrse a través de la comunicación entre el Fisco y el Contribuyente permitiéndose la comunicación al informarse a la sociedad la forma de cómo puede cumplir con su obligación Constitucional.

De igual manera fundamentamos nuestro razonamiento, en el presente trabajo, al pugnar por el respeto de la institución procesal: la querrela, de sus fundamentos y trascendencia como figura que hace posible que se manifieste una de las formas de extinción de la acción penal: el perdón. Máxime que en nuestro caso en concreto el legislador previó dicha figura para concentrar el cúmulo pecuniario producto de la recaudación que servirá para sufragar el Gasto Público de manera *proporcional y equitativa*.

BIBLIOGRAFIA

ABDON Hernández, Esperanza. "El Delito de Fraude Fiscal". Estudio Dogmático. Editorial Batán 1968, 240

ACOSTA Romero, Miguel Angel y LOPEZ Betancourt. "Delitos Especiales". Editorial Porrúa. 1990, 200 pp.

BLANQUEL, Eduardo. "La Revolución Mexicana". Historia Mínima de México. El Colegio de México, Consejo Editorial de Aeroméxico. 1980. 70 pp

CARRANCA y Trujillo, Raúl. "Derecho Penal Mexicano". Parte General. Editorial Porrúa. 1986

CASTELLANOS Tena, Fernando. "Lineamientos elementales del Derecho Penal". Editorial Porrúa. 1983. 360 pp.

COLIN Sánchez, Guillermo. "Derecho Penal Mexicano de Procedimientos Penales". Editorial Porrúa 1982. 632 pp

- *Diccionario de Historia de España*, Editorial Estados Artes Gráficas. España 1952. 350 pp.

FRANCO Guzmán, Ricardo. "Notas impartidas en el Diplomado en Delitos Penas y Ejecución de Sanciones de la Universidad Iberoamericana" Junio 1992.

FUENTES Mares, Jose. "Biografía de una Nación desde Cortés hasta José López Portillo" Editorial Océano, México 1982

GARCIA Maynes, Eduardo. "Introducción al Estudio del Derecho". Editorial Porrúa 1985. 250 pp

- GARCÍA Domínguez, Miguel Angel. "Teoría de la Infracción Fiscal". Derecho Fiscal-Penal. Cárdenas Editor y Distribuidor. 1982. 427 pp
- GUY Houchon. "Psicología del Fraude" Tr. Alfonso Quiroz Cuarón. Cuadernos criminalia 1964.
- GONZALEZ De La Vega, Francisco. "Código Penal Comentado". Editorial Porrúa México 1981, 200 pp
- ISLAS De González Mariscal, Olga. "Análisis Lógico de los delitos Contra la Vida". Editorial Trillas. Tercera Edición. México 1991 354 99.
- JIMENEZ De Asúa, Luis. "Tratado de Derecho Penal". Tomo I. Ed. Losada S.A. Buenos Aires 1964. 1000 pp
- JOHNSON Okhuysen, Eduardo. "*Diccionario Jurídico Mexicano*". Instituto de Investigaciones Jurídicas. 1985 UNAM
- LASALLE, Ferdinand. "¿Qué es una Constitución?. Instancia Revista Mensual. Febrero 1992
- "*Leyes Penales Mexicanas*". Instituto Nacional de Ciencias Penales. Código Penal 1929, Almarz tomo III, 1929
- LOMELI Cerezo, Margarita. "El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal". Compañía Editoria Continental, México 1961
- MENDIETA y Nuñez, Lucío. "El Derecho Precolonial". Editorial Porrúa S.A. México 1985
- MORENO, Daniel. "Derecho Constitucional Mexicano". Editorial Pax-México. Novena Edición.
- MORENO Hernández, Moises. "Notas impartidas en el Diplomado de Delitos, Penas y Ejecución de Sanciones en la Universidad Iberoamericana". Febrero 1982.

OSORIO y Nieto, César Augusto. "Averiguación Previa". Editorial Porrúa. 1988. 500 pp

OSORIO y Nieto, César Augusto. "Ensayos Penales". Editorial Porrúa. 1988 300 pp.

PORTE PETIT Candaudap, Celestino. "Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal". México 1980

RODRIGUEZ Lobato, Raúl. "Derecho Fiscal". Editorial Harla 1986

RIVERA Silva, Manuel. "Los delitos Fiscales Comentados". Editorial Botas-México. 1949. pp 200

ROMO Mendieta, Miguel. "Criminología y Derecho". Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM 70 PP

ROMERO Aspis, José E. Artículo de la Revista de Investigación Fiscal: "*Consideraciones de Teoría Jurídica en torno al delito de defraudación fiscal*". No. 56, 1970. Agosto.

TAMAYO Salmorán, Rolando. "Introducción al Estudio de la Constitución". Instituto de Investigaciones Jurídicas" México 1989.

VELA Treviño, Sergio. "Culpabilidad e Inculpabilidad". Editorial Trillas, pág 125.

ZAMORA-PIERCE, Jesús. "El fraude en el Derecho Penal Mexicano". En la Jurisprudencia y en la Doctrina. México 1961.

LEGISLOGRAFIA

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION
CODIGO PENAL VIGENTE
CODIGO DE PROCEDIMIENTOS PENALES PARA EL DISTRITO FEDERAL
CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES.

HEMEROGRAFIA

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION
DIARIO DE DEBATES DEL CONGRESO DE LA UNION
PERIODICO "EXCELSIOR"
PERIODICO "EL NACIONAL"
PERIODICO "LA JORNADA"
PERIODICO "UNO MAS UNO"
REVISTA "INSTANCIA", SUPLEMENTO MENSUAL DEL PERIODICO "EL NACIONAL"

ANEXO I

**CUADRO COMPARATIVO ENTRE EL DELITO DE FRAUDE
GENERICO PREVISTO EN EL CODIGO PENAL Y EL DELITO DE
FRAUDE FISCAL PREVISTO EN EL CODIGO FISCAL**

**ART. 386 DEL CODIGO PENAL
PARA EL DISTRITO FEDERAL**

Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que este se haya se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.

El delito de fraude se castigará con las penas siguientes:

I.- Con prisión de tres días a seis meses y multa de tres a diez veces el salario, cuando el valor de lo defraudado no exceda de esta última cantidad.

II.- Con prisión de seis meses a tres años y multa de diez a cien veces el salario, cuando el valor de lo defraudado excediera de diez pero no de quinientas veces el salario.

III.- Con prisión de tres a doce años y multas hasta de ciento veinte veces el salario, si el valor de lo defraudado fuere mayor de quinientas veces el salario.

**ART. 108 DEL CODIGO FISCAL
DE LA FEDERACION**

Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores omita parcial o totalmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años, si el monto de lo defraudado no excede de \$30'000,000.00 cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.