

605
247

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO



"Defraudación Fiscal Federal Causa de Extradición"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A ;

Sergio Muñiz Chávez



México, D. F.

1992

FALLA DE ORIGEN



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.

I N D I C E

PAGINA

INTRODUCCION	1
--------------------	---

CAPITULO I

DEFRAUDACION FISCAL

A.- CONCEPTO	3
- DEFINICION ETIMOLOGICA	
- DEFINICION GRAMATICAL	
- CONCEPTO JURIDICO	
B.- ANALISIS DOGMATICO	6
- PRESUPUESTOS DE LA CONDUCTA	9
- LA CONDUCTA	10
- AUSENCIA DE CONDUCTA	29
- TIPICIDAD	33
- AUSENCIA DE TIPO	44
- ANTIJURIDICIDAD	48
- CAUSAS DE JUSTIFICACION	54
- INPUTABILIDAD	58
- ININPUTABILIDAD	65
- CULPABILIDAD	66
- INCULPABILIDAD	116
- PUNIBILIDAD	129
- EXCUSAS ABSOLUTORIAS	131
C.- ELEMENTOS DE TIPIFICACION DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL	135

CAPITULO II
PROCEDIBILIDAD DE LA ACCION PENAL DEL DELITO DE
DEFRAUDACION FISCAL FEDERAL

A.-	EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACION	139
a)	CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS	139
b)	LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL	147
c)	CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	154
d)	REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO	168
e)	ACUERDO DE INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA	183
f)	ACUERDO DELEGATORIO DE FACULTADES	187
B.-	QUERRELLA POR PARTE DE LA AUDITORIA FISCAL	189
C.-	REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD	192
D.-	LA PRESCRIPCION	194

CAPITULO III
DEFRAUDACION FISCAL FEDERAL CAUSA DE EXTRADICION

A.-	CONCEPTO	197
-	DEFINICION ETIMOLOGICA	
-	DEFINICION GRAMATICAL	
-	CONCEPTO JURIDICO	
B.-	ANTECEDENTES HISTORICOS	198

C.- TIPOS DE EXTRADICION	199
D.- REQUISITOS PARA CONCEDER LA EXTRADICION	201
E.- NATURALEZA JURIDICA DE LA EXTRADICION	202
F.- TRATADOS INTERNACIONALES	204
G.- LEY DE EXTRADICION	215
H.- PROCEDIMIENTO DE EXTRADICION	217
CONCLUSIONES	223
BIBLIOGRAFIA	227
LEGISLACION	230

I N T R O D U C C I O N

El presente trabajo trata de la figura delictuosa denominada defraudación y que tipifica el Código Fiscal de la Federación, conducta en la cual las autoridades fiscales han puesto un mayor énfasis para tratar de evitar al máximo la evasión de impuestos u omisión del pago de los mismos, pues con ello, se trata de que exista un incremento en la captación de los impuestos y estar el Estado en posibilidad de cumplir de la mejor manera con las funciones de Derecho Público que tiene encomendadas.

En este orden de ideas, es importante destacar que se hará un análisis dogmático del delito de defraudación fiscal dentro de los lineamientos del Derecho Penal para establecer los elementos esenciales que conforman este ilícito, por lo que es necesario recurrir a la teoría del delito, la cual nos da los principios generales relativos al mismo, es decir, los aspectos positivo y negativo, así como las formas de manifestación.

Igualmente se abordarán las facultades de comprobación con que cuenta la Autoridad Fiscal para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes y para ello, se hace mención en los ordenamientos jurídicos que conforman nuestra legislación nacional, como lo es la Constitución Política, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el Código Fiscal de la Federación, así como el Reglamento

to Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Finalmente, se analizará todo lo relativo a los Tratados Internacionales, tomando en cuenta los elementos que lo conforman, para después hacer mención de los Tratados Internacionales de Extradición que nuestro país ha celebrado con otros países sobre la materia.

CAPITULO I

DEFRAUDACION FISCAL

A.- CONCEPTO

- DEFINICION ETIMOLOGICA
- DEFINICION GRAMATICAL
- CONCEPTO JURIDICO

B.- ANALISIS DOGMATICO

- PRESUPUESTOS DE LA CONDUCTA
- LA CONDUCTA
- AUSENCIA DE CONDUCTA
- TIPICIDAD
- AUSENCIA DE TIPO
- ANTIJURIDICIDAD
- CAUSAS DE JUSTIFICACION
- IMPUTABILIDAD
- INIMPUTABILIDAD
- CULPABILIDAD
- INculpABILIDAD
- PUNIBILIDAD
- EXCUSAS ABSOLUTORIAS

C.- ELEMENTOS DE TIPIFICACION DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

C A P I T U L O I

DEFRAUDACION FISCAL

A. CONCEPTO

Antes de adentrarse al concepto jurídico del delito de defraudación, es necesario conocer el concepto etimológico y gramatical del mismo. La palabra defraudación proviene de la palabra latina defraudatio-onis, cuyo significado se refiere a la acción y efecto de defraudar. A su vez la palabra defraudar proviene de la palabra latina defraudare, la cual tiene varias acepciones: 1) Privar a uno abusivamente de lo que le toca. 2) Cometer un fraude en perjuicio de alguno. 3) Eludir el pago de derechos o impuestos.

Por otra parte, según el diccionario de Escriche de acuerdo con el diccionario de la Academia Española, fraude es lo mismo que engaño. No obstante, precisa que existe una diferencia. "El engaño es en efecto toda astucia o maquinación de que uno se sirve, hablando u obrando con mentira o artificio, para frustrar la ley, o, los derechos que ella nos da y que - fraude no es otra cosa que el hecho de frustrar la ley, o, los derechos que de ella se nos derivan, esto es, el hecho de burlar, eludir o dejar sin efecto la disposición de la ley, o, de usurparnos lo que por derecho nos pertenece; de manera que el engaño puede considerarse como medio de --

arribar al fraude y el fraude como el fin u objeto que uno se propone lograr con el engaño.

Sin embargo, como el engaño y el fraude suelen ir juntos, puesto que no hay fraude sin engaño, de ahí es que en el lenguaje vulgar se toman indistintamente el uno por el otro" (1).

Teniendo ya una idea general de que es la defraudación, se pasará - al análisis jurídico del mismo. En ese orden de ideas, el penalista mexicano Francisco González de la Vega, conforme a su noción doctrinaria penal, considera al fraude como un "delito patrimonial que consiste en términos generales, en obtener mediante falacias o engaños, o por medio de maquinaciones o falsos artificios, la usurpación de cosas o derechos ajenos" (2).

Por otra parte, Emilio Margain Manautou en su obra Introducción - al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, considera "la evasión como -- sustracción ilegal al pago" (3). Como puede observarse, la definición - de Margain Manautou, parece establecer una equiparación entre evasión y fraude fiscal sin entrar en mayores consideraciones con respecto al concepto de tales términos.

-
- (1) Escrache, Joaquín.- Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia.- Editora Norbajacaliforniana.- México, 1974.- Pág. 713.
 - (2) González de la Vega, F.- Derecho Penal Mexicano.- Editorial Porrúa, S.A.- 4a. Edición.- México, 1955.- Pág. 250.
 - (3) Margain Manautou, E.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- Editorial Universitaria Potosina.- México, 1985.- Pág. - 337 y sigs.

Por otra parte, Andreozzi, hace diferencia entre los términos de defraudación y evasión, manifestando al respecto que "la ley crea la obligación tributaria y por consiguiente la evasión es el o los actos llevados a cabo para no cumplirla. El concepto de evasión es amplio y está presente en todo acto u omisión, cuyo fin sea disimular u ocultar la situación jurídica tributaria, con la finalidad de no cumplir con las exigencias de la ley, siendo punible toda maniobra que tenga ese fin" (4).

El Código Fiscal de 1966, en su artículo 71 define el delito de defraudación en los siguientes términos, comete el Delito de Defraudación Fiscal, el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error, omite total o parcialmente el pago de los impuestos. Esto es a lo que Manuel Rivera Silva denomina "defraudación genérica". Considerase que a esta figura le faltaría el elemento de la maquinación o engaño para conceptualizarla como defraudación, de donde se desprende que se está en presencia de otra figura delictual.

El actual Código Fiscal, en su artículo 108, establece que: Comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

En opinión particular se considera al delito de defraudación, como aquélla conducta encaminada a sustraer el pago de los impuestos, a que se

(4) Andreozzi, Manuel.- Derecho Tributario Argentino.- Tomo I.- Tipográfica Editora Argentina.- Buenos Aires, 1951.- Pág. 219-220.

está obligado que se traduce en un beneficio indebido y que tiene como consecuencia el incumplimiento de la ley tributaria, ocasionando un perjuicio del fisco federal, utilizando para ello artificios, maquinaciones o el aprovechamiento del error.

B. ANALISIS DOGMATICO

Dado que la defraudación constituye un delito, es necesario el análisis dogmático dentro de los lineamientos del Derecho Penal para establecer los elementos esenciales de este delito, por lo que es necesario recurrir a la teoría del delito, la cual contiene los principios generales relativos al mismo, es decir, sus elementos constitutivos, en sus aspectos positivo y negativo, así como las formas de manifestación del mismo.

Históricamente, se han manifestado dos tendencias para obtener una adecuada explicación de la esencia del delito; la totalizadora o unitaria y la analítica o atomizadora.

La concepción unitaria del delito lo considera como un todo orgánico, como lo ha expresado Antolisei, es una especie de bloque monolítico, el cual puede ciertamente presentar aspectos diversos, pero que de ninguna manera es fraccionable.

En contraposición, la concepción analítica no niega la unidad del

delito, por el contrario, pero estima que "el análisis no es la negociación de la unidad, sino el medio para realizarla" (5) y por tanto, es in dispensable desintegrarlo en sus diversos elementos, pero sin dejar de - considerarlos en íntima relación por ser coetáneos y existir una vinculación en virtud de la unidad intrínseca del delito.

Dogmáticamente, Porte Petit ha obtenido el concepto del delito co mo una "conducta o hecho típica, antijurídica, imputable, culpable, que requiere a veces alguna condición objetiva de punibilidad y punible" (6).

De la definición de delito, se deducen explícitamente una serie de características constantes o variables de las que se desprende un aspecto negativo de gran interés.

Para el análisis dogmático se aceptan como elementos esenciales - del delito:

ASPECTO POSITIVO	ASPECTO NEGATIVO
- Conducta	- Ausencia de Conducta
- Tipicidad	- Ausencia de Tipo
- Antijuridicidad	- Causas de Justificación
- Imputabilidad	- Causas de Inimputabilidad
- Culpabilidad	- Causas de Inculpabilidad
- Punibilidad	- Excusas Absolutorias

-
- (5) Hernández Esparza, Abdón.- Delito de Defraudación Fiscal (Estudio - Dogmático).- Ediciones Botas.- México, 1962.- Pág. 72-73.
- (6) Porte Petit, C.- Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal Editorial Porrúa.- 9a. Edición.- México, 1984.- Pág. 248-249.

De acuerdo con el cuadro comparativo anterior, Jiménez de Asúa se ñala: "primeramente se contempla la conducta, como un concepto natural - con independencia de valor, cuyo aspecto negativo es la ausencia de conducta. Luego aparece la tipicidad, como una comparación cognoscitiva - con lo descrito, en la norma, sin valorar y su aspecto negativo sería la ausencia de tipo. A continuación esta la antijuridicidad, que es la valoración objetiva de la conducta frente a la norma y las causas de justificación constituyen su aspecto negativo. Después viene la imputabilidad que es la capacidad psicológica para toda clase de acciones y cuyo aspecto negativo son las causas de inimputabilidad que afectan el presupuesto de capacidad para obrar, en diversa forma y grado; son las razones que convierten al sujeto en psicológicamente incapaz, de modo perdurable o transitorio, que borran la presunción de responsabilidad de - - quien no puede tenerla, de quien no es, desde un principio, el destinatario de las normas de poder. A continuación viene la culpabilidad, que - es el juicio de reproche y cuyo aspecto negativo está constituido por - las causas de inculpabilidad que anulan la incriminación, de quien fue capaz, por ausencia de sus dos elementos esenciales: conocimiento y voluntad. Finalmente, la punibilidad es el merecimiento de la pena conminada, a consecuencia de la realización de cierta conducta y su aspecto - negativo son las excusas absolutorias que, dejando subsistente el carácter ilícito de la conducta, impiden la aplicación de la pena" (7).

(7) García Domínguez, Miguel Ángel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Cárdenas Editor.- México, 1982.- Pág. 96-97.

PRESUPUESTO DE LA CONDUCTA O DEL HECHO

Para Porte Petit, los presupuestos de la conducta o del hecho "son aquéllos antecedentes jurídicos o materiales previos y necesarios para que pueda realizarse la conducta o hechos típicos" (8).

Consecuentemente, los requisitos del presupuesto de la conducta o del hecho son:

- a) Un antecedente jurídico o material.
- b) Previo a la realización de la conducta o del hecho.
- c) Necesario para la existencia de la conducta o hecho, descritos por el tipo.

Además de que Porte Petit señala que "la falta de un presupuesto de la conducta o del hecho, implica inevitablemente la imposibilidad de la realización de la conducta o del hecho, descrito por el tipo" (9). A manera de ejemplo de un presupuesto jurídico, se puede señalar el artículo 279 del Código Penal para el Distrito Federal y como caso de presupuesto material, se puede ejemplificar con el artículo 329 del mismo ordenamiento.

La acción constitutiva del delito de defraudación fiscal requiere -

(8) Porte Petit, C.- Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal, Editorial Porrúa.- 9a. Edición.- México, 1984.- Pág. 261.

(9) Porte Petit, C.- Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal, Editorial Porrúa.- 9a. Edición.- México.- Pág. 261-262.

de un presupuesto de hecho; la previa existencia de una relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del delito y la administración, que se traduce en el nacimiento de una deuda tributaria o la existencia de un beneficio indebido con perjuicio del fisco.

CONDUCTA

La conducta de los hombres por ser el elemento de su persona que actúa sobre su contorno vital, es el punto al cual va enfocada toda norma jurídica. Las normas jurídicas regulan conductas en cuanto deben serles imputadas otras conductas. En toda norma jurídica va implícita, --cuando menos, una conducta, aunque no sólo conductas son los elementos de las normas jurídicas, sino que pueden agregar otros elementos; resultado material en algunos casos, en otros, modalidades de medios, referencias temporales, espaciales y de ocasión y en otro más, resultado material y modalidades.

Las modalidades incluyen los medios, las referencias temporales, - las referencias espaciales y las referencias a la ocasión.

Medios.- Son el instrumento o la actividad distinta de la conducta, empleados para realizar la conducta o producir el resultado. En la defraudación fiscal no se requieren medios para la consumación del delito.

Referencias Temporales.- Son condiciones de tiempo o lapso dentro del cual ha de realizarse la conducta o producirse el resultado. Estas referencias tampoco son requeridas en la defraudación fiscal.

Referencias Espaciales.- Son condiciones de lugar en que ha de realizarse la conducta o producirse el resultado. Tampoco son requeridas en el caso a que se trata.

Referencias a la ocasión.- Son situaciones especiales generadoras de riesgo para el bien jurídico, que el sujeto aprovecha para realizar la conducta o producir el resultado. Tampoco se exigen, no son necesarias.

Para Jiménez de Asúa la conducta "es la manifestación de voluntad que mediante acción produce un cambio en el mundo exterior, o, que por no hacer lo que se espera deja sin modificar ese mundo externo cuya mutación se aguarda" (10).

Por su parte Castellanos Tena nos dice que "la conducta puede presentarse en dos formas: positiva y negativa; dentro del concepto conducta pueden comprenderse la acción y la omisión, es decir, la actividad y la inactividad; la actuación y la abstención, la conducta, es por tanto, un concepto genérico en que se unifican dos especies: comisión y omisión" (11).

(10) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- T. III.- Editorial Lozada, S.A.- 3a. edición.- Argentina, 1964.- Pág. 329.

(11) Castellanos Tena, F.- Lineamientos de Derecho Penal.- Editorial - Porrúa.- 19a. edición.- México, 1984.- Pág. 147.

A veces, el elemento objetivo del delito es la conducta (si el tipo legal describe simplemente una acción u omisión), y otras, hecho, cuando la ley requiere (además de la acción o de la omisión) la producción de un resultado material, unido por un nexo causal.

Así pues, Porte Petit distingue la conducta del hecho; éste se compone de una conducta, un resultado y un nexo causal. La sola conducta agota el elemento objetivo del delito cuando por sí misma llena el tipo. La conducta es un elemento del hecho cuando, según la descripción del tipo, precisa una mutación en el mundo exterior, es decir, un resultado material.

Ahora bien, Castellanos Tena señala que "el elemento objetivo puede presentar las formas de acción, omisión y comisión por omisión. Mientras la acción se integra mediante una actividad (ejecución) voluntaria (concepción y decisión), la omisión y la comisión por omisión se conforma por una inactividad, diferenciándose en que en la omisión hay violación de un deber jurídico de obrar, en tanto en la comisión por omisión se violan dos deberes jurídicos, uno de obrar y otro de abstenerse" (12).

La acción en sentido estricto manifiesta Castellanos Tena "es todo movimiento corporal voluntario encaminado a la producción de un resultado consistente en la modificación del mundo exterior o en la creación del peligro para que se produzca dicha modificación" (13).

(12) Ibidem. Pág. 148.

(13) Ibidem. Pág. 152.

La omisión, en cambio, señala el mismo autor "radica en un abstenerse de obrar, simplemente en una abstención; en dejar de hacer lo que se debe ejecutar. La omisión es una forma negativa de la acción. En los delitos de acción se hace lo prohibido, en los de omisión se deja de hacer lo mandado expresamente. En los de acción se infringe una ley prohibitiva y en los de omisión una dispositiva" (14).

El delito de omisión presenta dos clases:

- 1.- Propio delito de omisión (puro delito de omisión, simple omisión, omisión verdadera).
- 2.- Delito de omisión impropia o sea, el delito de comisión por omisión.

Los elementos de la omisión son:

- a) Voluntad o no voluntad (culpa)
 - b) Inactividad o no hacer
 - c) Deber jurídico de obrar
 - d) Resultado típico
-
- a) Voluntad o no voluntad (culpa)

La voluntad en la omisión, consiste en querer no realizar la acción esperada y exigida, es decir, en querer la inactividad, o bien en no quererla (culpa). En consecuencia, en la omisión, existe al igual que en la

(14) Castellanos Tena, Fernando.- Lineamientos de Derecho Penal.- Editorial Porrúa.- 19a. Edición.- México, 1984.- Pág. 152-153.

acción, en su caso un elemento psicológico: querer la inactividad.

b) Inactividad o no hacer.

La omisión estriba, en una abstención o inactividad voluntaria o - involuntaria (culpa), violando una norma preceptiva, imperativa; no se hace lo que debe hacerse.

c) Deber jurídico de obrar.

El deber jurídico de obrar, consistente en una acción esperada y exigida en los delitos de omisión simple, debe estar contenida en una - norma penal, es decir, estar tipificada, pues de otra manera su no realización, el no cumplimiento del deber, sería irrelevante penalmente. No interesa a diferencia de lo que acaece en los delitos de comisión por -- omisión, un deber jurídico impuesto en un ordenamiento no penal, ya que la omisión entonces no sería típica, puesto que lo que constituye delito es la simple omisión, típica, sin resultado material.

d) Resultado típico.

Para Porte Petit, el resultado en la omisión simple "es únicamente típico, al existir un mutamiento en el orden jurídico y no material, ya que se consume el delito, al no cumplirse con el deber jurídico ordenado por la norma penal" (15).

(15) Porte Petit, C.- Apuntamientos de la parte General de Derecho Penal.- Editorial Porrúa.- 19a. Edición.- México, 1984.- Pág. 307.

Por su parte Montoro Puerto señala que "en las infracciones de omisión puede existir la voluntad interna del no hacer concreto, pero -- puede no estar querido el resultado que consiste en no mudar el mundo exterior, cuyo cambio se espera. La infracción de omisión simple es de peligro abstracto si se trata del incumplimiento de una obligación formal y de daño si se incumple una obligación sustantiva, es decir, de pagar" (16).

Todo ilícito de omisión tiene su fundamento en una acción esperada; sin esa acción esperada no hay omisión en sentido jurídico.

Mezger señala que "lo que hace que la omisión sea omisión, es la acción esperada que el autor ha omitido realizar. Por que no ha realizado esta acción que de él se esperaba, es por lo que es punible, pero además, la acción esperada también puede serle exigida" (17).

Se utiliza la expresión acción esperada para denotar que la conducta aún no se ha valorado como injusta, en cambio si prematuramente se califica la acción de exigida, ya que se habrá anticipado un juicio comparativo del proceder humano y la norma, lo que corresponde al concepto de antijuridicidad.

-
- (16) Montoro Puerto, Miguel.- La Infracción Administrativa, características, manifestación y sensación.- Citado por García Domínguez, Miguel Angel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Cárdenas Editor.- México, 1982.- Pág. 177-179.
- (17) Jiménez de Asúa, Luis.- La Ley y el Delito.- Editorial Sudamericana.- 3a. edición.- Argentina, 1978.- Pág. 216.

Por lo anterior, se puede afirmar que "la base de los ilícitos de omisión es la mera acción esperada que, por no realizarse siendo exigida por la norma, es antijurídica. Se aprecia pues la liga estrecha que existe entre el no hacer punible y la antijuridicidad" (18). Manzini sostiene que la acción puede servir para consumir, tanto un delito comisivo como un delito omisivo y la comisión puede concretar lo mismo un delito comisivo que un delito omisivo.

Hernández Esparza establece que esto "se debe a que la distinción se funda sobre el carácter de la violación jurídica; el delito omisivo - consiste en la pura y simple inobservancia de un deber especial y el delito comisivo consiste en la producción de un determinado efecto antijurídico" (19).

El engaño constituye una conducta positiva, a través de la cual se puede lograr la omisión del pago de alguna contribución, o la obtención de un beneficio fiscal indebido (se presenta una conducta de acción que - tiene como consecuencia una omisión).

Así también, se considera que la simple omisión puede constituir el engaño necesario para integrar el tipo. En la defraudación fiscal se presenta un deber jurídico de actuar, derivado de la obligación constitucional (fracción 3^a IV) y la relación jurídico-tributaria (artículo 60. del

(18) Jiménez de Asúa, Luis.- La Ley y El Delito.- Editorial Sudamericana, 3a. edición.- Argentina, 1978.- Pág. 232.

(19) Hernández Esparza, Abdón.- El Delito de Defraudación Fiscal, (Estudio Dogmático).- Ediciones Botas.- México, 1962.- Pág. 85.

Código Fiscal de la Federación vigente), que vincula a los contribuyentes con el fisco cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho - prevista en las disposiciones fiscales.

La no presentación de una declaración tributaria que traiga como - consecuencia la omisión del pago de alguna contribución, constituye una conducta negativa en la que se actúa dolosamente; si no se presenta la de claración se está imposibilitando la facultad de investigación de la auto ridad fiscal e induciendo al error a la misma. Pero en este supuesto, de be existir el ánimo de defraudar, en caso contrario, se estaría ante una conducta culposa, es decir, un acto involuntario, punible como infracción administrativa (artículo 81 del Código Fiscal de la Federación vigente).

Ahora bien, la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, admite también las conductas de acción y omisión. Si se - obtiene una ventaja fiscal se obtiene debido a una errónea apreciación de la autoridad fiscal, el contribuyente engaña por omisión al no comunicar las modificaciones que se han operado en los presupuestos fácticos o jurí dicos que justifican el goce del beneficio fiscal (aprovechamiento de un error).

Además, ese aprovechamiento del error también se puede manifestar - mediante acciones tendientes a reforzar y confirmar la equivocación de la administración.

Por otra parte, Jiménez de Asúa establece que "la conducta se encuentra integrada por tres elementos:

- a) Manifestación de voluntad
- b) Resultado
- c) Nexo causal, entre aquélla y éste" (20).

a) Manifestación de voluntad

La manifestación de voluntad señala Jiménez de Asúa "es la actividad externa del hombre; esto es, mientras que el hombre no exteriorice - su resolución de cometer el ilícito fiscal, no puede ser castigado. La expresión manifestación de voluntad, se refiere a una fase de la conducta humana; la caracteriza la volición y, por consiguiente, la conducta - significa impulso de la voluntad. Esa voluntad precisa ser consciente, espontánea y referida a cierta representación con motivo determinado.

Por lo anterior, el mismo autor establece que "secuencialmente aparece primero el motivo y la representación; vienen luego aquellos momentos de voluntad puramente internos, exclusivamente psíquicos y enseguida aquellos actos de manifestación externa, que tienen un carácter físico, a diferencia de los anteriores. Esta exteriorización puede presentarse como movimiento corporal o como inactividad del cuerpo del agente" (21).

-
- (20) Jiménez de Asúa, Luis.- La Ley y El Delito.- Editorial Sudamericana.- 3a. Edición.- Argentina, 1978.- Pág. 214.
 - (21) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Tomo III.- Editorial Lozada, S.A.- 3a. edición.- Argentina, 1964.- Pág. 333-334.

Al acto de voluntad preceden una serie de estados y representaciones o procesos de conciencia, de gran significación. El acto de voluntad no es, por ende, el punto inicial de la conducta del sujeto, sino más bien la estación terminal del proceso interno.

Ahora bien, García Domínguez señala que "en la infracción fiscal - han de ser siempre cosas externas, cosas que se refieren al hombre, no el círculo de las ideas, sino en la esfera de sus actos. El pensamiento, la intención sola, la mera voluntad, no bastan nunca para constituirla. Se requiere la actividad por medio de la cual se lleva a la práctica lo que se ha meditado y decidido" (22).

b) Resultado

El resultado es el cambio en el mundo exterior causado por la manifestación de voluntad, o, la mutación de ese mundo externo por la acción esperada y que no se ejecuta. Jiménez de Asúa señala que "el resultado no sólo es aquél cambio en el mundo material constituido por el estricto daño y menos aún el concreto y efectivo perjuicio que sólo acarrea la - responsabilidad de su reparación; también lo es el riesgo o daño potencial, el peligro" (23).

No debe entenderse el concepto de resultado hasta identificarlo -

-
- (22) García Domínguez, Miguel Angel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Cárdenas Editor.- México, 1982.- Pág. 111-112.
- (23) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- T. III.- Editorial Lozada, S.A.- 3a. edición.- Argentina, 1964.- Pág. 340-344.

con los efectos, con todos los efectos del ilícito. Si se utiliza el término efecto como sinónimo de resultado, en tal caso debe entenderse que se usa el vocablo como efecto directo e inmediato de la conducta.

El resultado que está dentro del ilícito fiscal, que es intrínseco o connatural a éste, que constituye o integra la infracción fiscal misma y sin el cual no se daría aquélla, es la consecuencia de la manifestación de voluntad que lesiona o amenaza inmediata y directamente los bienes o intereses del Estado, que es el sujeto pasivo o ilícito y de cuya realización la ley hace depender la existencia de la propia infracción fiscal.

El daño es la más característica forma del resultado concebido materialmente; es el mal causado por la infracción fiscal, es la lesión de un interés; pero el daño real o material no es más que uno de los aspectos del resultado y junto al daño real o material aparece el peligro o daño potencial.

El daño real o material se da cuando se ha producido realmente la lesión del bien atacado. El peligro o daño potencial sobreviene cuando la lesión no se ha producido, pero el resultado del acto tiene potencia para ocasionarla y ha habido como consecuencia, violación completa de un derecho; es en si mismo un resultado, un cambio en el mundo exterior y tiene importancia por su relación con el daño real o material no so-

brevemente pero conocido, o conocible, que pudo no ser deseado. Por lo tanto, puede decirse que el peligro, como resultado de la conducta que quebranta una norma, es el estado en que, bajo determinadas circunstancias, se da la posibilidad inmediata o probabilidad de que resulte un daño real o material; es un daño en vías de desarrollo.

En las infracciones de peligro, la conducta y el resultado coinciden en el tiempo y se relacionan íntimamente; en efecto, en el instante mismo en que se produce el acto peligroso, la conducta se ha consumado y el resultado se ha producido, siendo difícil diferenciar una de otro.

El peligro, como posibilidad de daño, es una situación objetiva, pero esa posibilidad, aunque tenga existencia objetiva, requiere únicamente un juicio de evaluación, un cálculo del legislador; es el resultado de un raciocinio silogístico en el que la premisa mayor está constituida por las lecciones de experiencia respecto a las consecuencias de circunstancias análogas.

Se dice que un fenómeno existente dispone de potencia causal en orden a otro fenómeno aún no ocurrido, cuando la experiencia nos enseña que al primer fenómeno suele seguir el segundo en relación de causa a efecto.

El peligro en la infracción fiscal no es, pues, un juicio que deba formular el órgano administrativo encargado de declarar que se cometió el ilícito mediante una valoración casuística, a través de una apreciación del caso concreto y menos un juicio que deba realizar el infractor, sino que, se insiste, en un juicio valorativo ya realizado por el legislador, en el que se expresa el temor fundado o inmediato de que produzca la lesión de un bien jurídico. El peligro, consecuentemente, es un concepto normativo que lleva en sí un elemento de experiencia y por ello implica un elemento cognoscitivo.

Para el concepto de peligro que maneje el legislador, no debe ser irrelevante el grado de posibilidad. La probabilidad del daño es necesaria y debe ser suficiente para interpretar el concepto de peligro. Sin embargo, el mayor o menor grado de probabilidad sólo debe tener relevancia para fijar en la ley el quantum de la sanción.

Es conveniente analizar las consecuencias dañosas que provoca la infracción fiscal, considerada ésta in-generis, sin que resulte significativa la descripción casuística de los diversos tipos de conducta; sólo importa poner de relieve el resultado que se produce con la infracción.

Comenzando con las obligaciones sustantivas que se traducen en -

una relación jurídica entre acreedor y deudor, el Estado es titular, por el mecanismo de la obligación ex-lege, de derechos de crédito frente a los sujetos pasivos de las contribuciones, que asumen en esas relaciones el papel de deudores. Se da por tanto un primer supuesto, fundamental, de infracción fiscal, que es aquél en que los sujetos que aparecen como deudores en el seno de la obligación tributaria no cumplan su prestación o cumplan sólo parcialmente.

Jiménez de Asúa señala que "a ese resultado se puede llegar a través de conductas muy variadas, desde la simple inhibición, del no hacer, de la pura pasividad, hasta la ejecución de actos complejos, hábilmente articulados, que sean expresión de una maquinación, que estén presididos por una intención fraudulenta" (24).

El incumplimiento de la prestación debida señala Jiménez de Asúa - "se traduce en una pérdida de recursos monetarios para el ente público y consiguientemente, en una disminución de los medios de que éste podría - legalmente disponer para poder realizar los fines de utilidad general cu ya realización tiene encomendada. Es pues, la sociedad la que sufre el daño causado por la infracción, ya que el Estado no es, en rigor, sino el nomen iuris que se dá a la comunidad en relación con las obligaciones fiscales que establece y regula el Derecho" (25).

-
- (24) García Domínguez, Miguel Angel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Cárdenas Editor.- México, 1982, citando a Jiménez de Asúa.- Tratado de Derecho Penal.- Tomo III.- Editorial Lozada.- 3a. edición.- Buenos Aires, Argentina, 1964.- Pág. 466-467.
- (25) García Domínguez, Miguel Angel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Cárdenas Editor.- México, 1982, citando a Sainz de Bujanda F., Hacienda y Derecho.- Tomo V.- Pág. 604.

Pero puede ocurrir que lo que los administrados incumplan sean sus deberes de colaboración con el fisco, por ejemplo, que no se inscriban - en los padrones, que no comuniquen determinados datos a las oficinas gestoras del impuesto, que realicen el transporte de una mercancía grabada sin tener autorización para ello o sin llevar toda la documentación obligatoria, que impidan que las actividades de comprobación se realicen en los términos que prevee la ley.

Dichas conductas infractivas no siempre acarrear un incumplimiento paralelo de las prestaciones pecuniarias debidas por si o por otro, ya - que en relación con el caso concreto, el sujeto pasivo principal pudo haber pagado integra y puntualmente su impuesto en la forma y en el lugar debidos. Sin embargo, lo normal será que la infracción de obligaciones formales constituya el medio o instrumento del que el contribuyente se - valga para cometer infracciones de tipo sustantivo, esto es, para no pagar, no pagar íntegramente, o no pagar dentro del término legal los impuestos debidos.

Sainz de Bujanda establece que "en todo caso la infracción fiscal constituye la violación de las normas que deben acatarse ineludiblemente" (26).

La infracción fiscal es de daño cuando se incumple una obligación

(26) García Domínguez, Miguel Ángel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Cárdenas Editor.- México, 1982, citando a Sainz de Bujanda, F., - Hacienda y Derecho.- Tomo V.- Opus Cit.- Pág. 605.

sustantiva, porque al no pagarse íntegra y oportunamente los impuestos - necesarios para cubrir los gastos públicos que han de realizarse para lo grar la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas, se menoscaban éstos que son bienes jurídicos que necesariamente gozan de la protección del derecho; éstas infracciones producen daño o lesión inmediata y directa a los bienes jurídicos que la ley fiscal-penal protege y ofenden las condiciones fundamentales de la convivencia civil.

La infracción fiscal es de peligro cuando se cumple una obligación formal, porque la falta al deber de colaborar, la omisión de prestar ayuda a la administración estatal, pone en peligro la seguridad, el bienestar y la prosperidad públicas cuando se crea la posibilidad de que el Estado no reciba cabal y puntualmente el pago de los impuestos; éstas infracciones no lesionan los bienes jurídicos tutelados, sino que sólo son capaces de producir las condiciones favorables para que se presente el - daño, constituyendo un riesgo o peligro esencialmente contingente para - dichos bienes; están en oposición a las condiciones secundarias o complementarias de la recaudación íntegra y oportuna de los impuestos necesarios para cubrir los gastos públicos. Las normas que las establecen tutelelan de modo indirecto dichos bienes.

Resumiendo, en el caso de que el agente incumpla una obligación de pagar un impuesto se produce un daño real o material al bien, o, interés

jurídico protegido; en cambio, en la hipótesis de que el agente incumpla una obligación de hacer o tolerar, se corre el riesgo de que se deje de pagar un impuesto, lo que basta para la realización típica. El resultado no estará, por ende, en que se incumpla el deber formal, sino en que se pone con ello en peligro la recaudación de un impuesto y esto constituye un cambio, una mutación del mundo exterior.

Las normas del Derecho Fiscal Penal responden, pues, a la necesidad de defensa de la sociedad contra acciones de daño o de peligro para la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad; siendo la infracción fiscal un serio ataque a tales bienes, no se puede permanecer indiferentes a tal ataque, porque ello sería peligroso para el Estado y para la sociedad en general.

Dicho de otra manera, el Derecho Fiscal Penal, además de tutelar el bien jurídico; necesidad social de recaudar íntegra y oportunamente los impuestos necesarios para cubrir los gastos públicos, como medio de lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad de la sociedad; eleva también a esa jerarquía a el aseguramiento de la recaudación y por eso, además de prohibir y penar el incumplimiento de la obligación de pagar íntegra y oportunamente los impuestos, prohíbe y pena el mero hecho de poner en peligro el cumplimiento de tal obligación.

Por otra parte, García Domínguez señala que "no sería acertado - considerar a las infracciones formales como ilícitos de simple actividad y a las infracciones materiales o sustantivas como ilícitos de resultado, ya que todas las infracciones fiscales son de resultado; en unos casos - el resultado es la lesión al bien jurídicamente tutelado y en otros es el riesgo en que se pone tal bien" (27).

En las infracciones fiscales, la producción específica del peligro para el bien jurídico tutelado no forma parte del tipo; por ello podemos afirmar que no se trata de ilícitos de peligro concreto, sino de peligro abstracto, ya que no se requiere que se demuestre la específica puesta - en peligro de dicho bien.

A éstas infracciones Jiménez de Asúa las clasifica "como ilícitos de peligro social colectivo o general en tanto que el titular del bien - tutelado es la colectividad toda representada por el Estado y no una persona individualmente determinada" (28).

c) Nexo causal.

La infracción fiscal, es antes que nada, una conducta humana integrada por el movimiento corporal realizado u omitido y un resultado consistente en el daño producido o potencial a un bien jurídicamente tutelad

(27) García Domínguez, Miguel Angel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Cárdenas Editor.- México, 1982.- Pág. 117-118.

(28) García Domínguez, Miguel Angel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Cárdenas Editor.- México, 1982, citando a Jiménez de Asúa, Tratado de Derecho Penal.- Tomo III.- Editorial Lozada.- 3a. edición.- Pág. 468-469.

do; pero precisa existir un nexo causal o relación de causalidad entre la conducta y el resultado.

Esta relación causal señala Jiménez de Asúa "existe cuando de no darse el acto de voluntad deja de producirse el resultado, es decir, siempre que el acto de voluntad sea conditio sine qua non del resultado. Por lo que para imputar una conducta a un sujeto es necesario, previamente, - establecer la concatenación causal de los hechos en que tal imputación ha de apoyarse, antes de haber comprobado que efectivamente el puro hecho - constituido por el movimiento corporal ha producido el resultado" (29).

En las infracciones por omisiones, en la misma forma que el hacer - activo señala el mismo autor, "debe existir un nexo causal entre la conducta consistente en no realizar la acción esperada y el resultado; en este caso, la relación causal existe cuando ese no hacer determinado en que consiste la acción esperada condiciona la producción del resultado" (30).

Por otra parte, Castellanos Tena establece que "en las infracciones cometidas por olvido la omisión no es voluntaria por faltar la voluntad en el instante mismo de la abstención de la acción debida; sin embargo, - es voluntaria la conducta antecedente precursora del estado de inactivi--

(29) Jiménez de Asúa, Luis.- La Ley y El Delito.- Editorial Sudamericana 3a. edición.- Argentina, 1978.- Pág. 221.

(30) Ibidem.- Pág. 232-233.

dad; por ello, el olvido integra infracción, ya que el autor no procuró, por falta de cuidado o diligencia, recordar la acción debida; indudablemente está presente el factor volitivo" (31).

AUSENCIA DE CONDUCTA

La ausencia de conducta constituye pues, uno de los aspectos negativos, esto es, impositivos de la formación de la figura de la infracción fiscal, por ser la conducta humana, positiva o negativa, la base indispensable del ilícito fiscal.

Ahora bien, Jiménez de Asúa determina los casos en que quedan inculcidos los casos de ausencia de conducta:

a) El obrar impulsado por una fuerza física exterior irresistible, o vis absoluta, situación en la que el sujeto señala Jiménez de Asúa "física y absolutamente coaccionado, no es más que un instrumento en manos del autor mediato; el hecho a que ha dado existencia no es la manifestación de voluntad, es su causa puramente física" (32).

La violencia física la define Castellanos Tena como "aquella que se ejerce materialmente sobre el agente" (33).

-
- (31) Castellanos Tena, Fernando.- Lineamientos Elementales de Derecho Penal.- Editorial Porrúa.- 19a. edición.- México, 1984.- Pág. 153-154.
(32) Jiménez de Asúa, Luis.- La Ley y El Delito.- Editorial Sudamericana 3a. edición.- Argentina, 1978.- Pág. 219-220.
(33) Castellanos Tena, Fernando.- Lineamientos Elementales de Derecho Penal.- Editorial Porrúa.- 19a. edición.- México, 1984.- Pág. 163.

Los casos que pudieran enmarcar en esta hipótesis son raros; en las infracciones de acción, apenas si el hecho se concibe. Más fácilmente puede encontrarse la violencia física en las infracciones de omisión, -- cuando alguien puede impedir a otro que obre, cuando ese acto se halla impuesto como obligación de hacer por la ley fiscal y la omisión está tipificada y sancionada por la propia norma como infracción.

En cambio, la coacción moral o vis compulsiva no constituye un caso de ausencia de la conducta, sino una causa de inculpabilidad. Es también un factor eliminatorio de la conducta la fuerza mayor o vis maior, que difiere de la vis absoluta por razón de que en el caso anterior, la fuerza física exterior irresistible deriva del hombre y en éste caso deriva de la naturaleza.

Tampoco habrá conducta en caso de hallarse el sujeto, al realizar el acto, en un estado de inconsciencia, determinado por el empleo accidental o involuntario de sustancias tóxicas, embriagantes o estupefacientes o por un estado tox infeccioso agudo o por un estado mental involuntario de carácter patológico y transitorio.

Al respecto, si bien es cierto que existen situaciones que pueden impedir la conducta, como es:

- El sueño y sonambulismo
- La sugestión, la hipnosis y la narcosis
- La inconsciencia.

Y que en tales fenómenos psíquicos el sujeto realiza la actividad o inactividad sin voluntad, por hallarse en un estado en el cual su conciencia se encuentra suprimida y han desaparecido las fuerzas inhibitorias.

También lo es que en opinión particular, es muy difícil y podría decirse imposible que tales situaciones se den en materia de delitos - fiscales, ya que el no hacer o bien, el realizar maquinaciones, para dejar de cumplir con las obligaciones tributarias, con el fin de no pagar contribuciones, siempre se hará con el deseo de obtener el resultado deseado, es decir, conscientemente.

LUGAR Y TIEMPO DE LA CONDUCTA

En la mayoría de los casos, la manifestación de voluntad se realiza en el mismo lugar en que se produce el resultado; por otra parte, el tiempo media entre el hacer o el abstenerse y ese resultado es insignificante y por ello, pueden considerarse concomitantes.

Sin embargo, en ocasiones se rompe ésta unidad, produciéndose en un sitio y en un momento la manifestación de voluntad y en otro lugar y en otro tiempo el resultado. La decisión del sitio y el lugar donde se estima realizado el acto tiene importancia en cuanto respecta a la esfera de eficacia de la ley fiscal penal en el espacio y en el tiempo.

Por lo que toca al espacio tiene trascendencia en cuanto va a la - competencia del órgano administrativo sancionador; por lo que se refiere al tiempo, tiene importancia para determinar la ley aplicable en caso de modificaciones legislativas, para las infracciones permanentes y continuadas y para la prescripción.

Se aconseja que no debe acogerse una tesis para el lugar y otra -- para el tiempo, sino que se debe establecer un criterio uniforme.

A pesar de la unidad conceptual de la conducta, integrada por sus - tres elementos (manifestación de voluntad, resultado y nexu causal), sí - existe diferencia de tiempo y de sitio entre manifestación de voluntad y resultado, ya que señala Jiménez de Asúa "debe entenderse que la infrac-- ción fiscal se comete en el lugar y en el tiempo en que se produjo la ma- nifestación de voluntad y no donde y cuando se produjo el resultado, - salvo en los casos de infracciones de tránsito e infracciones a distancia, - en las cuales, debe considerarse que la infracción se comete tanto en el

lugar y al tiempo de realización de la conducta, cómo, dónde y cuando se produce el resultado, para evitar impunidades" (34).

TIPICIDAD

Para que exista infracción fiscal se requiere una conducta humana que configure el incumplimiento de una obligación fiscal, pero, además, se precisa que sea típica, antijurídica y culpable. Esto es, no hay infracción fiscal sin tipicidad, sin que el hecho de la vida encaje dentro de una de las fórmulas descriptivas de la ley penal en que se definen y catalogan las infracciones fiscales.

La tipicidad es pues la conformidad de una conducta con la 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 el descrito por el legislador; en suma, la adecuación o correspondencia de una hecho a la hipótesis abstracta configurada en la ley.

La tipicidad es uno de los elementos esenciales de la infracción fiscal, cuya ausencia impide su configuración. En consecuencia, sólo se rá infracción fiscal la conducta que encaje en el tipo; por lo tanto, -

(34) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Tomo III.- Editorial Lozada.- 3a. edición.- Argentina, 1964.- Pág. 830-831.

ninguna conducta será infracción fiscal aún cuando constituya incumplimiento de una obligación fiscal, si no está prevista en la ley fiscal - como típica; sólo caerán bajo sanción punitiva fiscal las conductas que se adecúan a los tipos formulados en la ley, aunque otras conductas pueden ser incumplimientos de obligaciones fiscales y, por tanto, reprobables éticamente. García Domínguez señala que ahí "podría concluirse - el dogma de que no hay infracción fiscal sin tipicidad" (35).

No debe confundirse el tipo con la tipicidad. Jiménez de Asúa hace una diferenciación, señalando que "el tipo es la creación legislativa, la descripción que el Estado hace de una conducta en los preceptos fiscales-penales. La tipicidad es la adecuación de una conducta concreta que constituye incumplimiento de una obligación fiscal, con la descripción legal formulada en abstracto" (36).

Por su parte, Carrancá y Trujillo dice "el que la tipicidad sea elemento esencial de la infracción fiscal deriva del principio de estricta legalidad penal expresado con la fórmula latina nullum crimen, nulla poena sine lege, que ha sido consagrado por nuestra Constitución Federal en el tercer párrafo del artículo 14 y que es absolutamente -- aplicable en la materia fiscal-penal, dada la identidad ontológica entre ésta y la materia penal tradicional" (37).

(35) García Domínguez, Miguel Angel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Cárdenas Editor.- México, 1982.- Pág. 130.

(36) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Tomo III.- Editorial Lozada.- 3a. edición.- Argentina, 1964.- Pág. 744.

(37) Carrancá y Trujillo, Raúl.- Derecho Penal Mexicano.- Editorial - Porrúa.- 16a. edición.- México, 1988.- Pág. 171, 178 y 422.

Este principio señala Lomelí Cerezo "debe mantenerse porque garantiza la integridad del patrimonio frente a las arbitrariedades del poder, que derivarían de concederse al órgano administrativo la facultad de crear infracciones fiscales no tipificadas legalmente o de aplicar análogamente o por mayoría de razón la ley fiscal-penal, todo lo cual está prohibido por tal principio" (38).

Se insiste en que el principio es el mismo en el Derecho Fiscal-Penal que en el Derecho Penal; sin embargo, es necesario precisar que el tipo de la infracción fiscal sólo puede crearse en la ley en el sentido formal y no en el reglamento; así lo previene, además, el artículo 73 constitucional fracción XXI, cuando establece que el Congreso tiene facultad para definir los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse.

La administración no puede crear el tipo, ni siquiera en reglamento; lo único que puede hacer, de acuerdo con nuestro régimen de facultades expresas, es utilizar el tipo ya creado por el legislador.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que "es necesario establecer, en primer lugar, que en materia de penas administrativas es aplicable la doctrina general penal y así lo declaran los tratadistas en

(38) Lomelí Cerezo, Margarita.- Derecho Fiscal Represivo.- Editorial - Porrúa.- México, 1979.- Pág. 108.

tre los que pueden citarse a Fleiner y Merkl. De tal manera que en materia de sanciones administrativas debe regir el principio general de que - no hay pena sin ley, así como que las penas no pueden ser aplicadas por mayoría de razón". (Pleno de 16 de mayo de 1938, Revista de tesis Jurisprudenciales, página 106) (39).

La tipificación de la infracción fiscal en la ley resulta imprescindible para dar tanto a la infracción como a la sanción la certeza necesaria para su correcta aplicación. La tipicidad tiene un enorme valor; - en acatamiento a éste principio, el órgano administrativo no podrá sancionar sino cuando el hecho revista todos los elementos del tipo.

ESTRUCTURA DEL TIPO

Jiménez de Asúa señala que "en el análisis de las figuras típicas de infracciones fiscales encontramos, fundamentalmente, el núcleo constituido por el verbo; puede haber, además, referencias al sujeto activo, al objeto, al tiempo, al lugar o la ocasión y a los medios" (40).

La descripción objetiva tiene como núcleo la determinación del tipo por el empleo de un verbo. El tipo no tiene un papel valorativo sino descriptivo y la función del verbo que sirve de núcleo a la figura es la de delimitar la acción.

-
- (39) García Domínguez, Miguel Angel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- - Cárdenas Editor.- México, 1982.- Pág. 132.
(40) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Tomo III.- Editorial Lozada.- 3a. edición.- Argentina, 1964.- Pág. 794.

Las obligaciones fiscales consisten en un pagar, un hacer, un no hacer y un tolerar y dado que la infracción fiscal es el incumplimiento de una obligación, el verbo que constituye el núcleo del tipo será el mismo que se usa para describir la obligación, pero precedido de una negación - si la obligación es de hacer o tolerar; o, se usará otro verbo que contradiga la conducta obligada.

Por ejemplo: si la obligación es "pagar" la infracción será "no pagar" o "eludir" el pago; si la obligación es un tolerar, como podría ser tolerar los procedimientos de comprobación del cumplimiento de los deberes fiscales, la infracción consistente en incumplir tales deberes será - un "resistirse a tolerar" y se suprimirá la negación que aparece en la obligación si se trata de un no hacer.

La modalidad de la acción, en cuanto al sujeto activo de la misma, abarca las condiciones que deben darse en la persona del sujeto, para que el hecho que realice pueda imputarse, es decir, para que se produzca el riguroso ajuste en el tipo descrito en la ley. En estos casos, la acción del autor se encierra en una limitada esfera de personas. Esta es una restricción al principio general de que cualesquiera puede ser autor de una infracción fiscal.

Desde este punto de vista, las infracciones fiscales pueden clasificarse

carse en infracciones de las que cualquiera puede ser su autor; en infracciones que exigen una determinada "condición jurídica" en el sujeto activo (jueces, encargados de registros públicos, notarios, corredores, funcionarios con fe pública y funcionarios en general), o una cierta calidad profesional (transportista), en virtud de que tales sujetos tienen establecidas a su cargo obligaciones fiscales cuyo incumplimiento configuran las infracciones.

El tipo puede tener referencias al objeto material de la infracción, por ejemplo: documentos, libros, manifestaciones, marbetes, etc. A veces, al describir la figura específica a la que asocia una pena concreta, el legislador ha exigido determinadas calidades en el objeto material, hasta el punto de que cuando estén ausentes aquellas condiciones se dará la falta de un elemento típico.

En principio, las modalidades de la acción, es decir, las referencias temporales, espaciales, la ocasión y los medios empleados no forman parte del tipo legal, ya que éste es una abstracción en que el legislador describe sólo los elementos indispensables para formar el concepto que constituye la figura rectora; sin embargo, el tiempo, el lugar, la ocasión y los medios no son indiferentes, ya que de ordinario desempeñan papel como de atenuantes o agravantes; frecuentemente el tipo se compone con referencias a tales circunstancias.

El legislador incluye a veces, en la descripción del tipo, elementos normativos como partes esenciales de la acción, que exigen una especial valoración de la situación de hecho; pertenecen al tipo y por ello, se vinculan a la mera descripción típica, aunque esos elementos obliguen al órgano administrativo a hacer un juicio cognoscitivo sobre una concreta situación de hecho.

En otros casos, los elementos normativos no son sino características de la antijuridicidad, pero deben considerarse dentro del tipo al haberse hecho constar por el legislador dentro de la descripción típica.

Como las características de "contrario a la ley", "fuera de los casos permitidos por la ley", son de la esencia de todos los ilícitos de esencia penal, no es necesario que el legislador las consigne en un tipo concreto. Todos los demás atributos del ilícito fiscal, en especial la antijuridicidad y la culpabilidad han de conectarse subordinadamente al tipo legal.

La antijuridicidad y la culpabilidad han de serlo en referencia al tipo o figura rectora que el legislador ha trazado en el artículo concreto de la ley fiscal.

Como se dijo, Jiménez de Asúa señala que "el tipo legal concreta

o indica lo antijurídico respecto de una conducta específica, separando una parte del bloque de lo injusto, delimitándola con el fin de que que de perfectamente encerrado de fronteras lo que por ser injusto se castiga" (41).

CLASIFICACION DE LOS TIPOS DE INFRACCION

Los tipos de las infracciones fiscales pueden clasificarse en:

- a) Básicos, especiales y complementarios
- b) De formulación casuística, alternativa y acumulativa.

Los tipos básicos son aquéllos que no requieren de complemento, - ya que la figura de la infracción aparece completa y no requiere de -- otra para darle el sentido propio; estos pueden servir de cabeza a una familia o agrupamiento de tipos que tutelan un mismo bien jurídico; pue den considerarse como género. En una buena sistemática legislativa han de presidir la exposición de la familia.

El tipo especial, aunque es una especie del básico o genérico, se caracteriza porque en ellas la figura aparece completa, esto es, no requiere de complemento; no precisa acudir a otra para darle el sentido - propio.

(41) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Tomo III.- Editorial Lozada.- 3a. edición.- Argentina, 1964.- Pág. 772-773.

El tipo complementario es también una especie del básico genérico, pero en éste la figura no aparece completa sino que se integra con el tipo básico al que está subordinado y por un complemento del núcleo que en el tipo básico se ha definido.

Se puede formular el tipo de manera elástica en un simple concepto, en que los detalles queden eliminados por la abstracción del legislador, o puede describirse de manera casuística; en los tipos de formulación casuística no se describe una modalidad única, sino que enumera varias formas de ejecutar el ilícito; estos tipos pueden ser alternativos o acumulativos; en el tipo casuístico alternativo, las hipótesis enunciadas se prevén una u otra y son totalmente equivalentes; para que la tipicidad exista basta que se realice uno de los casos. Jiménez de Asúa señala - que "el tipo acumulativo se da cuando todas las diversas acciones, conceptualmente abstraídas en el tipo legal, deben concurrir para que puedan subsumirse los hechos en la figura rectora" (42).

El tipo se compone de distintos grupos de elementos objetivos, subjetivos y normativos. Los elementos subjetivos del tipo sirven a una más concreta caracterización de la voluntad típica de la acción, son -- aquellas referencias a la situación psicológica del estado anímico del sujeto (ánimo doloso en la defraudación).

(42) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Tomo III.- Editorial Lozada.- 3a. edición.- Argentina, 1964.- Pág. 909 y 911.

Los objetivos describen la acción, el objeto de la acción, en su caso el resultado, las circunstancias externas de la acción, en su caso el resultado, las circunstancias externas del hecho y la persona del autor y los normativos son aquéllos que salen del campo objetivo para entrar en valoraciones culturales o jurídicas.

Dentro de la clasificación de los tipos se tiene que estos pueden ser normales o anormales. Los primeros están constituidos por una mera descripción objetiva y los anormales requieren de elementos normativos o subjetivos. De lo antes expuesto, se considera que el delito de defraudación fiscal presenta un tipo anormal, atendiendo a las siguientes consideraciones:

- a) Elemento objetivo.- se expresa en los verbos núcleos del tipo (engañar y aprovechar el error).
- b) Elemento subjetivo.- el tipo de injusto posee un elemento subjetivo: el ánimo de lucro, el cual no aparece en forma explícita, pero debe entenderse comprendido en el concepto de defraudación. El lucro se constituye por el no ingreso de las cantidades debidas por el contribuyente al acreedor de la obligación tributaria.
- c) Elemento normativo.- lo constituye el concepto de "contribución" y el de "beneficio fiscal", que implica valoración jurídica-tributaria, que debe otorgárseles de acuerdo a una interpretación estricta deri-

vada del Código Fiscal de la Federación, dependiendo de dicha acepción, el ámbito de aplicación del precepto.

Siguiendo la clasificación, por cuanto a su autonomía, el tipo de la defraudación fiscal es un tipo especial, por cuanto tiene como inspiración el fraude del derecho penal común, pero contiene ciertos elementos adicionales en razón de ser un tipo de un derecho penal especial, - que los separan e identifican plenamente.

En cuanto al autor Hernández Esparza señala que "se exige en el sujeto activo una determinada calidad, aún cuando no se haga mención de ello en el tipo, pero se deriva como consecuencia lógica de la interpretación. El sujeto activo debe ser sujeto de un crédito fiscal" (43).

Así también, Rendón Salgado comenta que "el sujeto pasivo de la obligación fiscal se convierte en sujeto activo del delito y rompe con la relación tributaria, puesto que su actividad está encaminada a través de engaños, mantenimiento en el error, simulaciones, falsedades, - ocultaciones, omisiones, etc., a que se produzca un fin deseado, o sea la facilidad para evadir total o parcialmente los impuestos (44).

-
- (43) Hernández Esparza, Abdón.- El Delito de Defraudación Fiscal. (Estudio Dogmático).- Ediciones Botas.- México, 1962.- Pág. 97.
- (44) Rendón Salgado, Pablo.- La Defraudación Impositiva.- Publicaciones de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal.- Editorial América México, 1973.- Pág. 40.

AUSENCIA DE TIPICIDAD Y AUSENCIA DE TIPO

Puede afirmarse que existe ausencia de tipicidad o atipicidad cuando no concurren en un hecho concreto todos los elementos del tipo descritos en la ley fiscal penal; en cambio, en los casos en que la propia ley no ha descrito como infracción fiscal una conducta determinada se da -- ausencia de tipo.

Las causas de atipicidad pueden ser:

- a) Ausencia de la calidad del sujeto activo exigida por la ley.
- b) Falta de la condición del objeto.
- c) Que no se den las referencias espaciales o temporales requeridas en el tipo.
- d) No realizarse el hecho por los medios comisivos específicamente señalados en la ley.

Cuando la ley fiscal penal reclama para la existencia de la infracción fiscal que el sujeto sea persona determinada por su calidad o naturaleza. Si ésta no reúne las condiciones exigidas por la ley, en el caso se da ausencia de tipicidad.

En determinados tipos de infracciones fiscales se precisa una condición a veces valorativa en el objeto taxativamente enunciada en la ley,

en consecuencia no hay tipicidad si no se da tal condición. En los casos en que el tipo describe el comportamiento bajo condiciones de lugar o de tiempo, la conducta será atípica si no llena tales condiciones.

Algunas veces señala Jiménez de Asúa "el medio previsto caracteriza el tipo, que a falta de tal medio sería una acción por sí misma inacente; otras veces, simplemente agrava la conducta en caso de falta de tal medio no se daría la agravación" (45).

Ahora bien, para que exista un ilícito criminal, un delito es suficiente que exista una obligación implícita en la figura típica respectiva; no es necesario que haya una norma autónoma que expresamente establezca la obligación. Por ejemplo, habrá homicidio o robo aún cuando no haya norma que explícitamente imponga la obligación de "no matar" o "no robar".

En cambio, para que pueda existir infracción fiscal es imprescindible que haya una norma autónoma que expresamente establezca la obligación fiscal específica cuyo incumplimiento tipifica un ilícito tributario, como presupuesto del tipo.

La existencia en ley de una norma autónoma que explícitamente establezca la obligación, es un presupuesto que condiciona la existencia de la infracción tipificada por su incumplimiento.

(45) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Tomo III. Editorial Lozada.- 3a. edición.- Argentina, 1964.- Pág. 934 y 940.

Esto se debe a varias razones; por una parte, a la mayor entidad de la injuria a los bienes jurídicamente tutelados por los delitos que la - que se produce con la mayor parte de las infracciones fiscales, no revisa la misma importancia cometer un homicidio, que no citar el número de registro federal de contribuyentes.

Por la gran trascendencia del deber implícito en el precepto que tipifica un delito, tal obligación está normalmente impresa en la conciencia de todos los ciudadanos; y si bien esto ocurre igualmente con el deber genérico de contribuir para los gastos públicos, no pasa lo mismo con la mayor parte de las obligaciones fiscales específicas.

La obligación de respetar la vida de los otros seres humanos es una obligación concreta, única; en cambio la "obligación de pagar impuestos", es una obligación genérica, que en la práctica constituye un complejo que se integra por la obligación de pagar varios de los impuestos que componen el complicado sistema impositivo y a la obligación de pagar cada uno de los impuestos se agrega, a su vez, una gran cantidad de obligaciones - de hacer, no hacer y tolerar, en una larga secuencia; incluso la propia obligación de pagar cada impuesto, aún siendo la obligación principal, - suele no ser única sino que a veces se renueva cada año y en ocasiones es tá fraccionada en el tiempo, dentro de una serie.

García Domínguez señala que "no basta, pues, saber genéricamente -

que se deben pagar impuestos; es necesario que se pueda saber con certeza y por medio de la ley, que es el acto de mayor solemnidad que se da en -- nuestro régimen jurídico, que se tiene cada una de las obligaciones específicas de pagar, de hacer, de no hacer y de tolerar, respecto de cada im puesto, para que pueda considerarse que se comete una infracción si se cumple alguna de tales obligaciones" (46).

Sin embargo, estipula Illanes Luis, que sin embargo "no es suficiente que exista una obligación fiscal y su incumplimiento para que se de infracción fiscal; es necesario que dicho incumplimiento esté tipificado como infracción, es decir, que la ley prevea que determinadas formas de in cumplimiento constituyen infracción y ameritan pena pecuniaria, porque en caso contrario deberá entenderse que la ley fiscal se conforma con la posibilidad de forzar el incumplimiento, pero que no se considera necesario sancionarlo con una pena económica" (47).

En la defraudación fiscal puede concurrir la ausencia de tipicidad por no reunir los sujetos las calidades exigidas (contribuyentes o fisco) así también, habrá atipicidad cuando no se realice el hecho por los medios comisivos establecidos en la ley; por la falta del elemento subjetivo o por falta del objeto.

(46) García Domínguez, Miguel Ángel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Cárdenas Editor.- México, 1982.- Pág. 144.

(47) García Domínguez, Miguel Ángel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Cárdenas Editor.- México, 1982, citando a Illanes, Luis.- Un Sistema de la Infracción y Sanciones Tributarias.- Pág. 438.

ANTI JURIDICIDAD

La infracción fiscal es una conducta; pero para que la conducta sea ilícita se requiere que sea típicamente antijurídica y culpable. La antijuridicidad es una expresión desaprobadora. Inicialmente puede decirse que lo antijurídico es lo contrario al Derecho. Por lo tanto, no basta - que la conducta encaje descriptivamente en el tipo que la ley ha previsto, sino se necesita que sea antijurídica, esto es, contraria al Derecho.

La antijuridicidad es un concepto abstracto y totalizador respecto del orden jurídico; con ésto se quiere decir que no puede afirmarse la antijuridicidad de una conducta sino después de examinarse en relación con el orden jurídico considerado en su integridad.

A lo contrario al Derecho se le suele denominar antijurídico, injusto o ilícito, por ello se considera necesario establecer la diferencia entre estos términos.

La antijuridicidad consiste en la contradicción entre la conducta y el Derecho; parece aceptable utilizar indistintamente antijuridicidad e - injusto, aún cuando su significación desde el punto de vista de la filosofía del Derecho pueda ser diversa.

También es aceptable usar la expresión ilícito no obstante que sig-

nifica más que antijurídico, pues es lo opuesto no sólo al Derecho sino también a la moral.

En cambio, es una impresión inaceptable usar ilegalidad como equivalente de antijuridicidad, pues aquélla consiste en el incumplimiento de las condiciones fijadas por la ley para la validez del acto. Todas las conductas antijurídicas tienen la misma esencia, ser contrarias al ordenamiento jurídico.

Sólo hay una clase de antijuridicidad que es la violación de las reglas jurídicas. No se puede ver en el Derecho característica alguna de naturaleza jurídica, capaz de separar lo injusto penal de lo injusto civil o de lo injusto fiscal, salvo su diferente consecuencia.

La antijuridicidad es una sola e indivisible, es un concepto jurídico general. Lo antijurídico constituye una unidad, lo que puede comprobarse por la imposibilidad de distinguir entre ilícito penal e ilícito civil, ilícito administrativo, ilícito fiscal.

En efecto, tanto el delito como el ilícito civil y la infracción fiscal caen en el ámbito de lo injusto. Es decir, que lo injusto penal, civil y fiscal tienen un mismo origen y sólo se separan al llegar a las consecuencias.

La esencia de lo injusto se deriva no de contingentes o eventuales consecuencias jurídicas, sino sólo de la esencia del derecho, que como negación aparece.

La identidad de la antijuridicidad en el Derecho Penal, Civil, Fiscal; resulta de la armonía preestablecida del ordenamiento jurídico, ya que éste tiene que dar a quienes están sometidos al Derecho y deben - - orientarse de conformidad con él, una contestación uniforme sobre si una conducta es conforme o contraria a la norma.

En efecto, cualquier oposición al Derecho constituye la infracción de un imperativo jurídico. Esto acontece para el campo jurídico entero, sin que importe de cual sector jurídico se trate y aún cuando no se vincule a la infracción una consecuencia jurídica.

Existe pues, un concepto unitario de antijuridicidad para todas - las ramas del Derecho, que se concibe como un todo común al pleno ordenamiento jurídico.

A pesar de la diversidad de disciplinas jurídicas, no puede contra decirse la unidad del derecho, pero tampoco puede negarse la unidad de - la antijuridicidad que no es más que la violación de las normas de Derecho. Sin embargo, se da una diferencia, pero sólo de grado, entre las

normas cuya violación acarrea, como consecuencia, una sanción penal; y entre éstas puede darse también diferencia de grado entre aquéllas cu yas violaciones son castigadas solo con pena económica y las que aca- rrean, además, una pena privativa de libertad.

La ley proporciona un diferente juicio de valor; en efecto, la - sanción es más grave en la medida en que el legislador considera más - graves los incumplimientos de obligaciones fiscales, por estimar que los bienes o intereses garantizados son más dignos de protección por ser más importantes para la vida en común, o son más severamente lesio nados.

Jiménez de Asúa establece que hay antijuridicidad "cuando la - conducta humana no está de acuerdo con una determinada norma de Dere- cho, ésto es, cuando se halla en contradicción con un determinado pre- cepto jurídico, de orden positivo o de carácter negativo. El conteni- do de éstas expresiones son reales cuando se afirma que un acto es an- tijurídico, es decir, cuando en ella se significa que no se está de -- acuerdo con el Derecho; sin embargo, éste es un nuevo concepto formal y se hace necesario encontrar su contenido material" (48).

(48) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Tomo III.- Edi- torial Lozada.- 3a. edición.- Argentina, 1964.- Pág. 972.

La infracción fiscal no vulnera en realidad la ley que la tipifica, sino que se adecúa a ella; lo que quebranta es la norma que establece expresamente la obligación fiscal que se incumple al cometer la infracción fiscal. El precepto que establece la obligación crea lo antijurídico, - valoriza la conducta; en cambio, el precepto que tipifica la acción punible, se limita a describirla.

Lo antijurídico es objetivo, ya que establece una relación de contradicción entre la conducta y una regla de convivencia social, producto de la experiencia colectiva, reconocida por el Estado. La infracción - fiscal es lo contrario al Derecho objetivo. Este se concibe como una ordenación objetiva de vida y la antijuridicidad es, por tanto, la lesión de dicho ordenamiento.

El derecho garantiza una convivencia externa ordenada de los integrantes de la sociedad. El objeto de la voluntad jurídica ordenadora es la determinación de lo que es conforme al orden jurídico y de lo que le contradice. Esta determinación tiene lugar en virtud de las normas del Derecho que por ello aparecen como normas objetivas de valoración, éstos es, como juicios sobre ciertos acontecimientos y estados desde el punto de vista del Derecho.

La antijuridicidad es tanto una contradicción objetiva de la con--

ducta con los preceptos jurídicos, como una lesión objetiva de las normas jurídicas de valoración. Lo antijurídico no es la mera contradicción con la regla jurídica sino con el Derecho entendido en su totalidad, como organismo unitario; pero también posee un contenido material.

Si el tipo es descriptivo de la conducta, la antijuridicidad es valorativa de la propia conducta; en efecto, la conducta antijurídica constituye una ofensa, una lesión a los bienes o intereses jurídicos objeto de la protección, es decir, intereses que el legislador estima más dignos de tutela y que por ello ampara con la amenaza de una pena, por considerar importantes para la vida de relación, para la vida social. A tales intereses se les llama, abreviadamente con el nombre de bienes jurídicos.

El órgano administrativo no debe juzgar de la sociabilidad o antisociabilidad de la acción, sino tan solo de la existencia de un juicio de sociabilidad o antisociabilidad por parte del legislador.

ANTI JURIDICIDAD Y TIPICIDAD.

La antijuridicidad y la tipicidad se diferencian claramente, el tipo solo puede constar de hechos y la antijuridicidad es una calificación jurídica, una valoración. Tipicidad y antijuridicidad se comportan entre si como forma y contenido y ambas deben coincidir con los demás elementos

de la definición, adjetivando a la conducta, para que se de la infracción fiscal. No toda acción antijurídica es punible; para que esto -- ocurra es preciso que la ley la haya descrito previamente en un tipo.

La tipicidad desempeña el papel de concretizar lo antijurídico.

CAUSAS DE JUSTIFICACION

A pesar de que las causas de justificación son conocidísimas desde la antigüedad en alguna de sus especies (valga la legítima defensa como ejemplo), solo en éstos últimos años adquieren exacta significación técnica.

Son causas de justificación las condiciones que excluyen la antijuridicidad de una conducta que puede subsumirse en un tipo legal; esto es, aquellos actos u omisiones que revisten aspectos de delito. figura delictiva, pero en los que falta, sin embargo, el carácter de ser antijurídicos, de contrarios al Derecho, que es el elemento más importante del ilícito.

En suma, las causas de justificación no son más que aquellas condiciones por virtud de las cuales una conducta se realiza conforme a Derecho, a pesar de adecuarse a la descripción típica de una infracción

fiscal. Con la expresión "causas de justificación se denominará a los - supuestos en que lo antijurídico se halla ausente y al faltar uno de los elementos esenciales de la infracción fiscal como es la antijuridicidad, la conducta; a pesar de su apariencia, resulta conforme a Derecho", así es como lo señala Castellanos Tena (49).

Una conducta en la que concurre una causa de justificación eficiente, esté reconocida por la ley o sea consecuencia de un principio general, no es un acto injusto.

En materia de infracciones fiscales se excluye la antijuridicidad, que subsistirá en condiciones ordinarias, cuando concurriendo dos intereses jurídicamente tutelados, incompatibles, no pueden salvarse ambos y - el Derecho opta por la conservación del más valioso y permite el sacrificio del menor, como único recurso para la conservación del preponderante. La existencia de las causas de justificación se basa en el reconocimiento de que en ellas se da, normalmente una colisión o conflicto entre dos intereses desiguales, en que el Estado debe proteger el interés superior o preponderante; por tanto, quien sacrifica un interés inferior para salvar otro de más importancia no debe ser castigado.

El sustento de las causas justificantes es pues, la preponderan--

(49) Castellanos Tena, Fernando.- Lineamientos de Derecho Penal.- Editorial Porrúa.- 19a. edición.- México, 1984.- Pág. 169.

cia de un interés, porque sea de mayor importancia jurídico-social el que triunfa en la colisión o el que se actúa al ejecutar un derecho o cumplir un deber, o porque es superior el bien jurídico que se salvaguarda en el estado de necesidad y en los casos de justificación supralegal.

En suma, sólo la preponderancia del interés que se actúa, protege, o defiende, o del deber que se cumple, fundamentan las causas de justificación.

Como las causas de justificación señala Jiménez de Asúa "constituyen el reconocimiento de la legitimidad de la conducta, es decir, la ausencia absoluta de antijuridicidad, son eximentes que benefician a los autores, a los cómplices y encubridores" (50).

CAUSAS DE JUSTIFICACION ACOGIDAS POR LA LEY.

Aún cuando en el Código Fiscal de la Federación no se define lo que son causas de justificación, ni se enumeran los casos en que la antijuridicidad se halla ausente en relación con las infracciones fiscales, se enumerarán las causas de justificación que establece el Código Penal para el D.F. vigente en su artículo 15 fracción III, IV, V, VII y VIII, esto en virtud de lo dispuesto por el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación vigente que establece:

(50) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Tomo IV.- Editorial Lozada.- 3a. edición.- Argentina, 1964.- Pág. 349.

Art. 5o.

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

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa se aplicarán supletoriamente las disposi--ciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal".

Por ello, se pueden enumerar, en relación con esta materia, las siguientes causas de justificación específicas:

- a) Legítima Defensa
- b) Estado de Necesidad
- c) Cumplimiento de un deber o ejercicio de un derecho.
- d) Obediencia Jerárquica.
- e) Impedimento Legítimo

Dichos preceptos se concretan a mencionar las causas de justifica--ción, dado que por la naturaleza del delito fiscal señala Ma. de la Luz Núñez Camacho "no pueden presentarse las circunstancias que se estable--cen como causas de justificación. Sin embargo, si se puede hablar de --

que no se da el delito de referencia cuando se está en presencia de -
inimputabilidad y antijuridicidad" (51). Por lo que para conocer di-
chas causas de justificación se analizarán las causas de culpabilidad.

IMPUTABILIDAD

Atribuibilidad.

La culpabilidad tiene como presupuesto lógico necesario la imputa
bilidad; pero a su vez ésta tiene como antecedente la atribuibilidad.
Esta consiste en que el hecho que constituye una infracción fiscal sea
atribuible físicamente a un agente que le pertenezca, que venga de su
ser íntimo. Es la afirmación de que el autor de una conducta típica y
antijurídica no se ha conducido conforme a las exigencias de la colecti
vidad. Es un juicio de disvalor, pero no un juicio de reproche.

Sólo significa que el acto se pone en la cuenta del autor, aunque
podiera no ser imputable por no ser capaz de constituirse en sujeto del
derecho de castigar; no se supone responsabilidad penal, porque no exis
tiría culpabilidad en caso de no darse, además la imputabilidad.

La atribuibilidad de una infracción depende de una condición psi-
cológica; para que la infracción dañosa pueda atribuirse a su causante,

(51) Núñez Camacho, Ma. de la Luz.- Conferencia con Autoridades de Fis-
calización de Entidades Federativas.- Secretaría de Hacienda y -
Crédito Público.- México, 1987.

necesita ser de él, proceder de un ser íntimo. En efecto, hay actos que, con independencia de lo conciente, pueden y deben reputarse propios del autor.

La atribuibilidad supone referencia al ser mismo del agente, es decir, se atribuye a un sujeto su infracción porque los actos y omisiones que la constituyen proceden del ser íntimo de éste; aunque el contenido y alcance del coeficiente psíquico necesario a la acción sea solo el suficiente para reconocer una raíz psíquica que obra como causa del actuar externo, no obsta que en rigor tal raíz psíquica no indique pertenencia espiritual de la acción exterior del sujeto.

El nexo entre el movimiento exterior y la íntima personalidad del sujeto, constituye el coeficiente psíquico de la acción, que por ende, - no debe reconocerse en la voluntariedad del acto, sino en la atribuibilidad del acto al sujeto.

La atribuibilidad expresa una simple relación causal entre un acto singular de la psiquis y un movimiento corporal que se realiza en el mundo de los fenómenos. No es necesario que esta causación psíquica tenga como sustrato la voluntad, sino que basta que provenga de la actividad - psíquica del hombre, que sea un acto psíquico y no fisiológico. Con un acto singular, interno, anímico, un hombre se pone asimismo como causa -

de un resultado; su subjetividad ha intervenido así sea en mínima parte y ello basta para la atribuibilidad.

En resumen, la atribuibilidad de una infracción fiscal es posible cuando el acto u omisión, que materialmente lo causa, viene de una mera causación psíquica que afirma el acto como propio de su causante, como derivado de su ser íntimo.

En tal sentido, se puede afirmar que son atribuibles al agente los comportamientos típicos y antijurídicos efectuados por el enfermo mental y el menor de edad y por aquéllos cuya conciencia se halle perturbada cualitativa y cuantitativamente. En estos supuestos, el acto es imputable pero atribuible al agente porque procede de su ser íntimo.

Por el contrario, no son suyas, no le son atribuibles, las acciones u omisiones que se causan por fuerza irresistible de otro; por sugestión ajena o por mandato hipnótico. Estos acontecimientos pertenecen, son atribuibles al que forzó materialmente, al que sugestionó o hipnotizó al mero ejecutor. Tampoco son atribuibles al causante material, los actos reflejos y los instintivos por ser únicamente fisiológicos, ni los que se realizan en el sueño y el sonambulismo por su falta total de conciencia.

IMPUTABILIDAD

Para constituir a alguien como sujeto activo de un ilícito o culpable de una infracción fiscal, previamente es necesario que sea imputable; como la culpabilidad se integra con un elemento intelectual y un elemento efectivo, esto es, intervienen en ella conocimiento y voluntad, se requiere la posibilidad de ejercer esas facultades; en efecto, para que un individuo conozca la ilicitud de sus actos y quiera realizarlos, debe tener la capacidad de entender y de querer, determinarse en función de aquéllo que conoce, puesto que entender y querer al cometer la infracción fiscal es lo que habrá de constituir la culpabilidad.

Luego, la aptitud intelectual y volitiva constituye el presupuesto necesario de la culpabilidad. Por eso, la imputabilidad o capacidad ante el Derecho Fiscal-Penal debe ser considerado como soporte de la culpabilidad y no como uno de sus elementos.

La imputabilidad, como calidad del sujeto, es su aptitud o capacidad necesaria para que puedan serle atribuidos sus actos como a su causa eficiente; es la posibilidad, condicionada por el desarrollo intelectual del autor y por su salud mental, para obrar con un adecuado conocimiento del deber. La capacidad para obrar culpablemente presupone, por ende, la existencia de madurez espiritual y normalidad psicológica; se requiere -

esa capacidad del agente para que se le puedan cargar en su cuenta los resultados de sus acciones u omisiones.

La imputabilidad significa capacidad en el agente; éste ha de tener capacidad de entender y querer a los efectos de poderle imputar, - primero y reprocharle, después, las infracciones fiscales que cometa. Es importante precisar en que consiste la capacidad de la que resulta la imputabilidad, que es presupuesto subjetivo de la culpabilidad; la imputabilidad es psicológica y por tanto, la capacidad en que ella consiste ha de ser psicológicamente concebida.

La imputabilidad es el conjunto de condiciones mínimas de desarrollo o madurez y de normalidad o equilibrio psicológico que capacitan para responder de una infracción fiscal; el mínimo del desarrollo o madurez psicológica generalmente está representada objetivamente por la mayoría de edad, aunque ésta no da necesariamente la seguridad de la madurez; y el mínimo de normalidad psicológica está representada por la salud mental. Tales condiciones posibilitan el ejercicio de las facultades de conocimiento y voluntad; ésto es, capacitan para conocer y valorar el deber de respetar la coacción psicológica que el estado ejerce mediante la amenaza de la pena, lo que permite inhibir los impulsos y conducirse socialmente dentro del orden jurídico, observando - una conducta que responda a las exigencias de la vida política.

Es preciso que el agente tenga conciencia de la antijuridicidad tipificada de su conducta y que realice ésta voluntariamente. La imputabilidad como presupuesto de la culpabilidad tiene que satisfacer esas exigencias.

Carrancá y Trujillo establece que: "Será imputable todo aquél - que sea apto e idóneo jurídicamente para observar una conducta que responda a las exigencias de la vida en sociedad, por poseer las condiciones psíquicas necesarias para poder desarrollar su conducta socialmente" (52).

Ahora bien, si la imputabilidad es capacidad, se hace evidente que debe ser presupuesto de la culpabilidad; es decir, materia que no se expresa en la proposición pero que le sirve de fundamento y le antecede como base de la verdad de lo propuesto. La imputabilidad señala Jiménez de Asúa, "no es un elemento o característica de la culpabilidad, sino que constituye un presupuesto subjetivo de ésta; por ello, la imputabilidad no queda dentro de la estructura de la culpabilidad, sino que está afuera y es anterior" (53).

Por ser un supuesto de la culpabilidad, la imputabilidad tiene - con aquélla la misma relación que la potencia o la capacidad abstracta con su ejercicio concreto.

-
- (52) Carrancá y Trujillo, Raúl.- Derecho Penal Mexicano (parte general).- Editorial Porrúa.- 13a. edición.- México, 1980.- Pág. 415
- (53) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Editorial Lozada.- 3a. edición.- Tomo V.- Argentina, 1978.- Pág. 77.

La imputabilidad es un dato psicológico en tanto que la culpabilidad es un concepto normativo. La imputabilidad debe entenderse como capacidad y por lo mismo es aptitud, mientras que la culpabilidad tiene como arranque una actitud, la referencia del autor o su conducta, a la concreta acción u omisión.

Puede haber imputabilidad sin culpabilidad, pero no ésta sin aquélla.

ACTIONES LIBERAE IN CAUSA

La imputabilidad debe existir en el momento mismo de realización de la conducta que configura la infracción fiscal; pero si el sujeto se procura asimismo, voluntaria o culposamente, un estado de anormalidad antes de cometer la infracción, si se coloca en situación inimputable y en esas condiciones produce el ilícito, no puede menos de imputarse todo ello al mismo sujeto, porque aquél primer acto fue ejecutado con plena capacidad, como el primer eslabón de una cadena causal y con la mira puesta en producir el resultado antijurídico.

Tal es el caso de quien decide cometer una infracción fiscal y para que pudiera parecer no intencionado y fruto sólo del momento de anormalidad, se pone en condiciones de realizar el ilícito por sugestión por el sueño, por el uso de drogas o por cualquier otro medio conocido

por él en sus efectos. No hay duda que el sujeto al actuar carecía de la capacidad necesaria para entender y querer, pero tal estado se lo procuró dolosa o culposamente.

En realidad, habría tomado la resolución antijurídica y habría ejecutado el acto adecuado para su realización, en estado de plena y perfecta imputabilidad, aún cuando el acto ejecutado en tales condiciones no fuera el inmediato a la producción del daño. El fundamento de la imputabilidad se encuentra en la acción precedente.

A esta forma compleja de maquinaciones y actuaciones encaminadas a un fin se le ha llamado acciones liberae in causa, libre en su causa determinada en cuanto a su efecto; podría decirse que el agente se usa asimismo, en el estado anormal, como instrumento, de manera que se le puede considerar como autor intelectual, instrumento y ejecutor de la infracción fiscal, por lo que es a la vez causa material y psicológica del resultado y, por tanto, plenamente responsable del mismo.

INIMPUTABILIDAD

Concepto.

La inimputabilidad como calidad del sujeto referida a las condiciones mínimas de madurez y de normalidad psicológica, que le permiten entender y querer normativamente y que lo hacen capaz de dirigir sus actos den

tro del orden jurídico, es soporte básico y esencialísimo de la culpabilidad; sin imputabilidad no existe culpabilidad y sin ésta no puede configurarse la infracción fiscal. La inimputabilidad constituye el aspecto negativo de la imputabilidad; producen inimputabilidad señala Villalobos - "todas aquellas circunstancias capaces de anular o neutralizar la madurez o la salud mental, con lo que se impide el ejercicio de las facultades de conocimiento y voluntad y consecuentemente, no permiten conocer y valorar el deber de respetar la norma ni inhibir los impulsos ilícitos" (54).

Causas

Son causas de inimputabilidad las siguientes:

- a) Los estados de inconciencia
- b) El miedo grave
- c) La minoría de edad

En opinión personal, estos estados no operan como causas de inimputabilidad, tratándose de ilícitos o infracciones fiscales.

CULPABILIDAD

La culpabilidad señala Jiménez de Asúa, "es el reproche que ha de hacerse al autor de una conducta punible, a la que le liga un nexo psicológico motivado, que con su comportamiento pretendía un fin, o cuyo alcan

(54) García Domínguez, Miguel Angel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Cárdenas Editor.- México, 1982, citando a Villalobos, Ignacio.- Opus cit. Pág. 414.

ce le era conocido o conocible, siempre que se le hubiera podido exigir - que procediera conforme a las normas" (55).

Por otra parte, Villegas Basavilbaso, utiliza la expresión reproche "porque la culpabilidad es fundamentalmente normativa y su esencia reside en la exigibilidad que también se utiliza en la expresión del concepto; - con la frase nexo psicológico motivado se deja en claro que para la culpabilidad no es suficiente la mera atribuibilidad sino que ésta demanda la imputabilidad; el enunciado del fin en el comportamiento del agente ha ce referencia al dolo, en cambio, al hacer constar que si el sujeto no - persigue ese fin con su conducta, ha de conocer al menos el alcance de su comportamiento o ha de haberlo podido conocer, se incluye a la culpa en - el concepto" (56).

La culpabilidad señala Jiménez de Asúa, "no es una pura situación psicológica, esto es, intelecto y voluntad, representa un proceso atribuible a una motivación reprochable del infractor fiscal. Es decir, que par tiendo del hecho concreto psicológico, ha de examinarse la motivación que llevó al agente a esa actitud psicológica, dolosa o culposa. No basta - tampoco el examen de estos motivos, sino que de ellos se ha de deducir si el autor cometió o no un hecho reprochable. Sólo se puede llegar a la re probación de su hacer u omitir si apreciados esos motivos y la personali-

-
- (55) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Editorial Lozada 3a. edición.- Tomo V.- Argentina, 1978.- Pág. 92.
(56) Villegas Basavilbaso, Benjamín.- Derecho Administrativo.- Tomo V.- Argentina, 1978.- Pág. 92.

dad del sujeto, se demuestra que se le podía exigir un comportamiento distinto al que emprendió; es decir, si le era exigible que se condujese conforme a las pretensiones del Derecho. En suma, la culpabilidad se funda en el reproche, basado a su vez en el acto psicológico, en los motivos y en la personalidad del agente y en la exigibilidad. La culpabilidad es, pues, un juicio referido al hecho psicológico" (57).

La culpabilidad no se limita a examinar el mero proceso psicológico resultante, es decir, la intención y la negligencia, sino que se remonta a los motivos y a la personalidad del agente. Y sobre todo, establece, como esencia de la culpabilidad, el reproche, válido tan sólo cuando era exigible otra conducta. En vez de estar la reprochabilidad fuera del - proceder, está adentro y así la exigibilidad se convierte en la esencia - de lo culpable.

Las dos características esenciales de la infracción fiscal, la objetiva de la antijuridicidad y la subjetiva de la culpabilidad no son dos mundos aparte. El deber significa estrecho ligamento entre una y otra característica del hecho punible. La norma establecida por el Estado, aunque es una sola y la misma, puede contemplarse desde dos distintas perspectivas, vista por la comunidad, dañada de modo mediato, como antijuridicidad y por el infractor que la quebranta, como oposición al deber de respetarla.

(57) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Editorial Lozada 3a. edición.- Tomo V.- Argentina, 1978.- Pág. 104.

La culpabilidad no implica la simple comprobación de que el hecho psicológico, intención o negligencia, existan o no, ya que el concepto admite graduaciones, es decir, la culpabilidad se gradúa, no sólo conforme a las especies que la integran, sino de acuerdo a los motivos y a la personalidad del infractor. Por eso, las llamadas circunstancias -- agravantes y atenuantes son causas de un mayor o menor grado en la culpabilidad, que se reflejan en la pena, la que es consecuencia de la consecuencial responsabilidad que tiene como presupuesto la culpabilidad. A mayor o menor deber, a mayor o menor exigibilidad, corresponde una -- culpabilidad mayor o menor y por ende, una mayor o menor pena; si ésta se modifica, se agrava o se atenúa, por la propia ley y por el órgano administrativo que la aplica, esto en virtud de que la culpabilidad aumenta o disminuye. Según las circunstancias agravantes y atenuantes -- que son circunstancias que atenuan o agravan la culpabilidad, se refieren a lo subjetivo y refuyen en una mayor o menor tendencia del agente a cometer infracciones fiscales. Ahora bien, la mayor o menor inclinación a infringir la ley, forma parte de la personalidad y en consecuencia, esas circunstancias modificativas integran la culpabilidad, utilizándose éstas para graduarlas.

La culpabilidad queda excluida por causas que eliminan el proceso psicológico con que se invita la culpabilidad, por ejemplo, el error in voluntario, más no el aprovechamiento del mismo, pero se exime también de culpa en los casos en que subsistiendo el hecho psicológico consistenen

te en la intención de ejecutar el acto injusto o previsión de que se producirá un resultado no directamente querido, concurren situaciones que vuelven anormal la motivación, haciendo inexigible otro modo de proceder.

Las causas de inculpabilidad establece Jiménez de Asúa "no pueden constituir un catálogo cerrado, taxativamente enumeradas en la ley. Por el contrario, se trata de enunciados abiertos a otras hipótesis de inculpabilidad supralegal. Los casos legalmente formulados son, por esencia, simples ejemplificaciones particulares del principio de la no exigibilidad de otra conducta conforme al Derecho, más allá de la letra de la ley, aunque no por encima del derecho. En efecto, si la esencia de la culpabilidad es la exigibilidad de proceder conforme a derecho, en lo que se funda el juicio de reproche es el que no se obre como se debe, estando en posibilidad de hacerlo, es obvio que si no se puede exigir esa conducta de acuerdo a la norma, el agente es inculpable" (58).

CONTENIDO DE LA CULPABILIDAD

El dolo y la culpa son especies de la culpabilidad. La intención y la negligencia, son especies del psicologismo del acto concreto y en estos últimos debe empezar por recaer el juicio para el reproche; esto implica que el dolo y la culpa son especies resultantes del enjuiciamiento para la reprobación.

(58) Jiménez de Asúa, Luis.- La Ley y El Delito.- Editorial Sudamericana 3a. edición.- Argentina, 1978.- Pág. 352-353.

Uno de los elementos más importantes para el juicio de la culpabilidad, es la personalidad del autor que en el juicio para el reproche, debe ser apreciada y repercutir en la graduación de la culpabilidad.

La culpabilidad tiene como punto de referencia una situación de hecho, ordinariamente psicológica, que se halla en la persona del autor. Pero esa realidad no se eleva al concepto de culpabilidad, sino mediante un juicio valorativo del órgano que juzga. El juicio de culpabilidad es un juicio que se refiere a una determinada situación de hecho, a una conducta, pero tal referencia no agota su naturaleza y sólo en virtud de su valoración se caracteriza la situación de hecho como culpabilidad.

La propia expresión lleva implícita la valuación, o mejor dicho el disvalor. Se dice que es culpable quien inside en una falta; ésto es - quien ha cometido un acto antijurídico, censurable.

El motivarse reprobablemente es lo que define la culpabilidad y la separa de la mera atribuibilidad. El sujeto motiva siempre el acto que ha de ser sometido al juicio de reproche, lo motiva injustamente, incorrectamente. Ahora bien, si sus motivaciones son anormales, morbosas o sin discernimiento, esos supuestos motivos del inimputable no son tales, por ser aberrantes, por eso el inimputable obra y hasta puede decirse - que actúa voluntariamente, pero no puede afirmarse que su comportamiento es motivado significativamente para el Derecho.

En cambio, el infractor imputable actúa motivadamente. Nadie duda que en el dolo pueda descubrirse el elemento motivador pero la reproachable motivación destaca también en la culpa; la exigencia de conducirse - conforme al mínimum finalista que el Derecho exige, se desatiende por motivaciones incorrectas.

El contenido de la culpabilidad, que origina el juicio de reproche, no puede ser otro que el acto injusto. Pero el juicio de culpabilidad - compete al órgano encargado de juzgarlo y no al propio infractor de la norma; es un juicio que se refiere a la actividad concreta psicológica y son dos elementos de ese enjuiciamiento: a) los motivos y b) la personalidad del infractor.

El sujeto es o no culpable dependiendo si es que se le puede exigir o no, otra conducta. El deber del agente, en cuanto a su comportamiento que debió ser conforme a derecho, lo determina la norma cuya infracción origina el acto injusto.

Se puede resumir la esencia de la culpabilidad en: poder y deber, no sólo para la culpa, en su estricto, sino también para el dolo. Poder evitar o no, ejecutar el acto injusto, esto es, exigibilidad del acto - concreto justo y deber no cometerlo, conforme a la norma apreciada por el agente, en cuanto al alcance de violarla o de la posibilidad de quebrantarla y por el órgano que juzga para confrontar la acción u omisión

con la norma en el juicio objetivo de antijuridicidad y para hacer el juicio subjetivo de culpabilidad. El deber, establece Jiménez de Asúa, "se impone conforme a la norma; pero si a alguien en ciertas circunstancias no se le puede exigir que cumpla el deber, será inculpable; los dos polos en que se apoya el juicio de culpabilidad son: a) el acto concreto antijurídico reprochable si es exigible; y b) el deber conforme al cual se juzga ese acto y su exigibilidad (59).

El dolo y la culpa constituyen las únicas especies del género culpabilidad. En este caso, las especies, juegan con respecto al genus, el papel de encarnar el concepto de éste. El género culpabilidad es un concepto abstracto que agrupa caracteres comunes; plasma en la realidad de las especies, el dolo y la culpa en que intención y negligencia se transforman por el juicio de culpabilidad.

El género, supone una categoría integrada por especies que tienen entre sí uno o varios caracteres comunes; la especie es la individualidad que tiene caracteres propios sin perjuicio de tener otros elementos comunes con individuos de cierta semejanza.

En este sentido, el dolo y la culpa son especies de la culpabilidad. Jiménez de Asúa señala, "El uno y la otra persona poseen características propias y forman individualidades que integran el elemento sub

(59) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Editorial Lozada.- 3a. edición.- Tomo V.- Argentina, 1978.- Pág. 218.

jetivo de la figura de la infracción fiscal que el órgano administrativo aprecia; pero ambas especies tienen entre sí algo de común que nos sirve para afirmar que pertenecen al género de culpabilidad" (60).

NEXO COMUN ENTRE EL DOLO Y LA CULPA.

Es necesario encontrar lo que tienen en común el dolo y la culpa - porque éste servirá de enlace entre el género culpabilidad y sus especies.

Tanto el dolo como la culpa son normativos, por ello, es la valoración lo que les unifica. El proceso meramente psicológico, sobre el que se produce la referencia del juicio de culpabilidad, es la intención o - la negligencia. Tanto la una como la otra son simples hechos psicológicos mientras no recaen sobre ellas el juicio de culpabilidad. Meramente psicológica es la intención, así como meramente psicológica es la imprudencia. El juicio de culpabilidad puede acreditar en ambos casos que se puede o no exigir otra conducta; en suma, la intención o la imprudencia no se elevan a la categoría de dolo o de culpa, si al hacer las valoraciones se demuestra plenamente que la motivación en uno o en otro caso - no son reprochables. Surge pues, evidentemente, la índole normativa del dolo y de la culpa, que son especies de la culpabilidad, en cuanto se - aprecian normativamente.

(60) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Editorial Lozada.- 3a. edición.- Tomo V.- Argentina, 1978.- Pág. 274.

Solo la exigibilidad de no obrar contra las pretenciones del Derecho, esto es, la oposición al deber con conciencia de ella, o la exigibilidad de poner, pudiendo hacerlo, la debida atención para que no se cause un resultado previsible, previsto o no, es lo que constituye, en su contradicción, el principio común ordenador del dolo y de la culpa. En otras palabras, la exigibilidad consiste en exigir la conducta conforme a derecho, en cuanto a la intención dirigida al resultado y en cuanto a la atención que prevee el resultado.

La exigencia supone una norma de deber, a la que se opone la acción u omisión del hombre y del lado del agente, requiere el poder decir, haber podido obrar de otro modo. Por eso el deber, no sólo se refiere al dolo y a la culpa consciente, sino también a la inconsciente, cuyo autor no previó el resultado, puesto que la culpa es no sólo poder, es de diligencia, así como de atención.

En resumen, establece Jiménez de Asúa "el vínculo común que liga el dolo y la culpa y que nos da el concepto genérico de la culpabilidad, es la exigibilidad de obrar conforme al deber de respetar la norma, porque ese deber era posible de acatar. Y la exigibilidad de lo que se debe y se puede hacer u omitir es la esencia de la culpabilidad" (61).

(61) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Editorial Lozada.- 3a. edición.- Tomo V.- Argentina, 1978.- Pág. 298.

EL DOLO

Naturaleza y Concepto

El dolo, al igual que la culpa, son de naturaleza normativas; la mera intención como la simple negligencia, son procesos psicológicos y, como tales, los elementos naturales para el juicio de referencia en que la culpabilidad consiste. Pero cuando se produce el juicio de culpabilidad, lo meramente psicológico se eleva a dolo o a culpa, que acarrea el reproche en que estriba la culpabilidad.

En suma, el dolo, como tal, no es neutral, sin color o meramente psicológico, es normativo; lo incoloro, en todo caso es la mera intención, la simple voluntad encaminada, siempre que aquello a que se dirija no sea a un resultado antijurídico, o a un impedimento injusto de efectos que se esperan, pues de serlo, la intención penetra en el área jurídico-penal, como todo lo referente al Derecho, tiene que ser normativamente considerado, se puede concluir que la intención se ha elevado a dolo.

Dolo es la producción de un resultado típicamente antijurídico, o la omisión de la acción esperada, con conocimiento de las circunstancias de hecho que se ajustan al tipo y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación de voluntad y el cambio en

el mundo exterior, o, de su no mutación, con consecuencia de que se quebranta un deber, con voluntad de realizar el acto, o de omitir la acción debida y con representación del resultado, o de la consecuencia del no hacer, que se quiere, o, se consciente.

Se ha integrado la definición con el elemento intelectual y el elemento efectivo. El elemento intelectual abarca el conocimiento de las circunstancias fácticas importantes en orden al tipo, así como el del curso que sigue la cadena causal y además, la conciencia de que el agente quebranta un deber, base del reproche. El elemento afectivo comprende la voluntad del resultado que el agente se representa o su consentimiento, acogimiento, aceptación o ratificación.

EL CONOCIMIENTO O ELEMENTO INTELECTUAL.

El conocimiento o elemento intelectual del dolo, abarca los extremos siguientes:

- a) El conocimiento de los hechos y de cuantas circunstancias circunstancias fácticas sean de importancia para el tipo legal.
- b) El conocimiento, en lo que tiene de decisivo, del curso de la cadena causal.
- c) El conocimiento del significado de los hechos, que se puede subdividir en:

- Conocimiento de que su conducta se halla tipificada por la ley
- Conciencia de que se quebranta un deber, o conciencia de la antijuridicidad.

En las operaciones intelectuales del agente, todas estas partes del elemento intelectual de dolo se presentan como un conjunto de difícil separación. Por tanto, el conocimiento de la significación de los hechos - es también un conocimiento fáctico, que sólo es valorativo en cuanto el órgano administrativo competente para juzgar que la infracción fiscal ha hecho un juicio de valor.

CONOCIMIENTO DE LOS HECHOS.

Como desde el punto de vista del infractor, los elementos constituidos del tipo aparecen como hechos y teniendo en cuenta, además que la descripción típica de la ley no es valorativa, es evidente que la unidad del conocimiento del hecho y de su significado típico no permite tratar el conocimiento fáctico sin tomar en cuenta la tipicidad. Sin embargo, pertenece al conocimiento de la significación de esos hechos, la conciencia de que se hallan tipificados como una figura específica de infracción fiscal, Jiménez de Asúa señala que "deben entrar en la conciencia del autor todos los elementos del tipo y de las consecuencias previstas por la ley como resultado de su consumación, esta cuestión puede dividirse en tres clases:

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

- a) Conocimiento de las circunstancias fácticas en tres partes.
- b) Conocimiento de las circunstancias fácticas presentes.
- c) Conocimiento de las circunstancias que califican un hecho.

a) En relación con el conocimiento de las causas fácticas presentes el sujeto debe conocer todas las circunstancias que corresponden a los - elementos esenciales del tipo, así como de los medios para producir el re sultado a que se aspira.

- Lo primero que el infractor ha de conocer son los elementos - que forman el núcleo del tipo. En caso de la infracción consistente en declarar ingresos menores de los percibidos, deberá saber que está disminuyendo en su declaración los ingresos que ha percibido.

- La cognición debe abarcar también las referencias que el tipo hace al sujeto pasivo, objeto, etc. En este sentido, el causante debe sa ber que el sujeto al que le impide realizar una visita domiciliaria es un auditor fiscal; si creyó que era otra clase de agente y el error era in- vencible, no puede existir infracción fiscal de resistencia a la visita - domiciliaria.

En cuanto a la naturaleza del objeto, es preciso conocerlo si el ti po legal hace referencia a ello. En el caso de que el agente lo ignore - no podrá decirse que obró con dolo.

Ahora bien, la individualidad del objeto no tiene que ser exigida en orden al conocimiento del agente, cuando el tipo legal no lo reclame.

Empero, si la ley requiere una determinada calidad de la persona para configurar un tipo calificado o una agravación del tipo, la figura agravada sólo existe cuando se sabe que se da la calidad necesaria.

El conocimiento de las circunstancias fácticas se extiende y limita, al mismo tiempo, a las que han sido contempladas jurídicamente en la ley para tipificar la conducta futura.

Queda fuera del necesario conocimiento de los hechos, lo que se refiere a la penalidad que el acto merece.

Aunque en el Código Fiscal de la Federación, o en el Código Penal, no se diga de manera expresa que el dolo exija el conocimiento de los hechos que pertenecen al tipo legal, ello ha de entenderse sin ningún género de dudas, en el concepto del dolo.

b) Respecto del conocimiento del resultado y sus consecuencias, - debe estudiarse separadamente uno y otro.

Si el dolo, en último extremo, es querer o consentir el resultado, es obvio que éste tiene que haber sido previsto, representado; es decir,

conocido como acontecimiento futuro que debe o puede sobrevenir. Se necesita la previsión de los hechos futuros que pueden sobrevenir, es decir, lo que constituye el resultado de los hechos, en relación de causalidad con el acto del agente.

No tienen para que ser previstas por el agente todas las consecuencias de la acción, que no entran en el tipo.

c) Por lo que toca al conocimiento de las circunstancias que califican un hecho y que condicionan una pena más grave, es evidente que se tiene que exigir, para que se considere que el autor obra con dolo" - (62).

De todo lo anterior, resulta obvio que el sujeto activo no sólo debe haber previsto el resultado sino la serie causal que conduce del acto de voluntad al resultado último, por lo mismo que esta cadena de causalidad es una circunstancia fáctica no puede quedar excluida de las exigencias que presenta la estructura del dolo.

Ahora bien, para dar solución a los problemas que pueden presentarse, no es posible demandárselos al simple criterio de la relación de cau

(62) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Editorial Lozada.- 3a. edición.- Tomo V.- Argentina, 1978.- Pág. 359-360.

salidad, mucho más si ésta se entiende según la equivalencia de todas las condiciones. Para imputar los hechos a título de dolo se precisa del imperio del agente sobre el hecho, sobre el resultado que el tipo legal ha descrito.

Sin embargo, casi nunca coinciden de modo exacto la cadena causal - representada y el caso real de la sucesión. Ello se debe a que el autor no prevee todos los detalles que van a concurrir en el episodio efectivo, cosa que, por otra parte, es imposible. Los seres humanos parten de un punto conocido para alcanzar lo que se desea y se hace por un camino y un método que el razonamiento abstracto indica, pero cuyas etapas sucesivas, no siempre se conocen exactamente; sólo por intuición se va a la meta. Habrá dolo si el resultado sobreviene de la acción querida y con efecto previsto, aunque el desarrollo del acontecimiento final sea por etapas no previstas.

En la definición de dolo se dice, al referirse a este punto, que el agente deberá tener conocimiento del "curso esencial de la relación de causalidad". No era posible afirmar la exigencia del minucioso trámite causal en todos los eslabones de su cadena y tampoco establecer cuando era precisa la previsión del desarrollo etiológico. Esa fórmula limita a lo más decisivo la representación del proceso causante.

En principio, si la cadena causal no se altera esencialmente, pode-

mos decir que el infractor obró con dolo en cuanto al resultado producido.

Como se ha dicho, es imposible separar el conocimiento de los hechos y el de la tipicidad, puesto que la cognición de aquellos es importante en cuanto se subsumen en un tipo legal. Ahora bien, el significado de los actos u omisiones perpetrados por el infractor es doble en el objeto del dolo. No solo ha de ser entendida esa significación en orden al conocimiento de que los hechos encuadran en el tipo legal, sino de que éstos son contrarios al deber, puesto que socialmente se estiman antijurídicos por la ley y por el órgano administrativo encargado de juzgar y castigar la infracción.

El tipo no es otra cosa que la descripción hecha por el legislador - de los supuestos que viene realizando a lo largo de su vida, el ser humano por ende, la ley no hace más que enmarcar la conducta que se viene repitiendo como dolosa, sin embargo, para que obre con dolo el hombre que ejecuta los hechos subsumibles en un tipo legal, no se precisa el conocimiento de que existe un preceptor legal, que tipifica como infracción, es decir, el conocimiento profundo de la infracción como la pudiese tener un especialista en Derecho, basta que tenga un conocimiento profano, con lo cual se pueden exigir como elementos intelectuales del dolo el conocimiento de la naturaleza de los hechos y de su significación jurídica, de manera profana y no técnica.

La índole antijurídica de la conducta debe preverse por el infractor, si es que hemos de imputarle su proceder a título de dolo. La antijuridicidad no constituye un elemento del tipo, sino una característica de la infracción fiscal.

Resulta evidente que la exigencia del conocimiento de la antijuridicidad del acto, entendida del lado del infractor como deber, es absolutamente imprescindible en la culpabilidad. No se podría hacer reproche alguno a quien no tuviera conciencia de que su acto es contrario al deber de respetar la norma que configura la injusticia de lo que es opuesto a ella.

El conocimiento de lo injusto, necesario para el dolo, es su parte central, pues si el dolo es el reproche personal contra el autor en cuya acción consciente ha de basarse, el infractor, debe ante todo, conocer que obra antijurídicamente.

Este requisito intelectual de ser consciente de que el acto realizado es antijurídico, ha de entenderse, también, no en la perfección técnica de un especialista en Derecho, sino en el mero conocimiento intuitivo del profano, el autor debe, por tanto, saber para obrar dolosamente, que realiza algo prohibido.

La conciencia de la antijuridicidad debe entenderse en sentido la-

to; basta la conciencia de violar el orden jurídico, entendido éste en - sentido amplio.

García Domínguez señala que "La presencia de lo contrario al deber es indispensable en el ámbito consciente del sujeto, si se le ha de responsabilizar por esa conducta a título de dolo" (63).

La voluntad o elemento afectivo.

Voluntad consciente.

La voluntad o elemento afectivo, en conjunción con la representación, constituye la estructura fundamental del dolo. Como no es posible querer lo no representado, sólo se puede hablar en consecuencia, de voluntad consciente.

El dolo consiste en querer el resultado y éste no es posible sin la representación previa del efecto.

El conocimiento que el dolo exige debe ser contenido de la voluntad de la acción, el elemento afectivo. El simple conocimiento no es aún

(63) García Domínguez, Miguel Angel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Cárdenas Editor.- México, 1982.- Pág. 234.

dolo. Es preciso que aparezca en referencia a la voluntad de la acción del agente. Obra u omite dolosamente quien conoce su hecho y lo ha admitido en la voluntad. Dolo es la comisión del hecho con conocimiento y voluntad; el dolo es la voluntad dirigida a realizar el hecho típico que el sujeto se ha representado; pero la voluntad no puede ser tal si previamente no es consciente.

La voluntad requiere la previsión, puesto que aquélla implica -- siempre tender hacia lo que aún no existe, con lo que se revela como valor creativo; por ello, no puede ser voluntario lo no previsto. Se proclama, pues, la voluntad consciente, con lo que se añade así un elemento de cognición a la pura afectividad de la voluntariedad.

Señala Jiménez de Asúa, que "La voluntad, en si misma, aunque sea tendiendo a un fin, la intención, es en abstracto incoloro. Por ello - ha de hablarse de voluntad del resultado que se representa como contraria al deber, esto es, voluntad injusta consciente y por tanto de intención ilícita, puesto que tiende a la ejecución de un acto típicamente - antijurídico; pero no es el simple deseo ni el específico designio" - (64).

(64) Jiménez de Asúa, Luis.- La Ley y El Delito.- Editorial Sudamericana.- 3a. edición.- Argentina, 1978.- Pág. 362-363.

El dolo, identificado con la voluntad culpable, e incluso con la intención ilícita, es mucho más que el mero deseo y menos que el trascendente designio.

En efecto, el dolo no es únicamente el puro deseo, que además puede estar divorciado del ánimo doloso.

Cuando el sujeto espera que el resultado se produzca por un camino, en una forma en la que no puede ejercer influjo de índole alguna; - en este supuesto aún no se quiere, sólo se desea, puesto que el agente no actúa directamente, sino que aguarda que otras fuerzas realicen su - esperanza. Esta ausente aquí la voluntad de causación.

El deseo, sin querer realizar actos para lograrlo, dejándolo al - devenir de otras fuerzas, no es dolo.

Por otra parte, tampoco se puede identificar deseo y voluntad incluso en aquellos casos en que el agente ha tendido por sí mismo a obtener el resultado. Acaso en la representación pueden tener un momento de identidad; pero después suele acontecer que no se desee incluso aquello a que se tiende y para cuyo logro se ponen todos los medios.

La expresión designio esta más directamente relacionada con el fin,

en cambio la palabra propósito se refiere principalmente al móvil, por - ello la acepción gramatical, se considera es el propósito del entendimiento aceptado por la voluntad.

No hay equivalencia de dolo y designio, ya que bien entendido, el designio significa la dirección de la voluntad hacia un fin, cuya consecución precisamente se propone el agente y a cuyo logro precisamente encamina una acción para o por.

La voluntad tiene que ser una voluntad consciente; y sobre todo la voluntad del resultado, ahora bien, esta voluntad es intención y concretamente intención antijurídica, o sea contraria al deber.

No sólo la intención es la voluntad encaminada, en este caso al resultado ilícito, sino que la expresión voluntad o intención puede perfectamente abarcar, no sólo el dolo directo sino también el eventual.

La voluntad puramente psicológica y por ende, incolora, no se identifica con el dolo. El enfermo mental es capaz de voluntad, pero no de acciones dolosas, por eso la palabra con que suele designarse el dolo, - es intención.

La voluntad del resultado antijurídico, es lo que caracteriza efectivamente al dolo. La voluntad ha de ser, pues, encaminada a ese objetivo

vo doloso, por ello, es intención ilícita. El dolo será, por tanto, determinación de la voluntad en orden a un fin injusto; intención contraria a la norma.

También hay voluntad en el dolo de consecuencias necesarias y hasta en el *dolus eventualis*, no habrá el deseo de causar el resultado antijurídico; pero si alguien se decide a actuar consciente de que la consecuencia ilícita va necesariamente unida al proceder del infractor, o si consiente ese resultado prohibido, es obvio que tiene voluntad de causar lo, es decir, que la intención no sólo existe cuando de propósito se persigue el resultado antijurídico, sino cuando los resultados aparecen necesariamente unidos al efecto que directamente quiere el autor, así como cuando el resultado que se presenta como posible, se acoge como eventualidad, en la volición del agente.

Dolo es la voluntad encaminada a un resultado antijurídico, es decir, intención ilícita. De este modo cabe intención o voluntad en el dolo eventual, pues voluntad es el consentimiento, asentimiento o aquiescencia, que presta el agente ante el resultado injusto representado y que ratifica, puesto que lo mismo es la voluntad si va encaminada por el propio agente, es decir, que si del camino que voluntariamente imprime a su conducta concreta se produce el resultado previa representación de éste, no hay duda que la voluntad se dirigió al resultado fatal,

puesto que el sujeto no retrocedería ante la seguridad que causaba un daño o peligro injusto.

La voluntad y la intención señala García Domínguez "no son otra cosa que el contenido psicológico del dolo, en el que se requiere, además, de parte del sujeto activo, el elemento intelectual" (65).

Motivos y Fines.- Ordinariamente se identifican el móvil y el fin, pero no siempre es correcto hacerlo así, ya que el móvil está antes y el fin después. El móvil es la causa que ha dado impulso al querer y el fin es el objetivo que persigue ese querer.

Si en la culpabilidad, en general, es preciso reconocer una parte motivadora, es obvio que en el dolo, la especie más característica y definida de la culpabilidad, esa motivación no puede faltar.

Por otra parte, señala el mismo autor: "El motivo es, por tanto, ingrediente del dolo y móvil de la voluntad. Si la intención es la voluntad que tiende al resultado, la motivación del acto doloso es precisa para tender a él" (66).

(65) García Domínguez, Miguel Angel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Cárdenas Editor.- México, 1982.- Pág. 238.

(66) Ibidem.- Pág. 239.

CONTENIDO DE LA VOLICION

García Domínguez establece que: "Todo lo conocido y que sea de - significación para la figura de la infracción fiscal, ha de ser abarcado no sólo por la representación, sino también por la voluntad. La volun-- tad tiende a cuanto se aparece como deseable de modo directo; en este ca so, puede decirse que lo quiere (dolus directus). Cuando el resultado - se presenta como necesariamente unido a la acción u omisión, inevitablemente ha de aceptarlo el infractor con voluntad causante, voluntad de - producir el necesario efecto (dolo de las consecuencias necesarias). Y cuando surge previsto como eventual un resultado que sea consciente lo - eventualmente sobrevenido se admite por la voluntad (dolus eventualis)" (67).

CLASES DE DOLO

Existen solo tres clases de dolo:

- Dolo directo, de primer grado, en que el resultado es querido inmediatamente por el autor, por eso se le denomina también, dolo inmediato.

- Dolo directo, de segundo grado, en que el autor admite las consecuencias necesarias que surgen, como resultado inseparable, de su proceder. La intención es aquí mediata, por lo que también se le designa con el título de dolo mediato.

(67) Ibidem.- Pág. 239.

- Dolo eventual, que se caracteriza por el asentimiento del agente al resultado ilícito que se le aparece como probable. También se le llama dolo condicionado.

No hay clases de dolo en atención a su intensidad, porque en todos los casos, imperando una motivación, pertenecen a la parte motivadora - que ha de tenerse en cuenta en el juicio de culpabilidad, son circunstancias que la aumentan o disminuyen.

Tampoco existe un dolo general y un dolo específico, ya que aquí - de lo que se trata es de voliciones dirigidas hacia un resultado que está fuera de los actos externos de ejecución de las infracciones fiscales; es decir, de verdaderos casos de tendencia interna trascendente, que se han estudiado ya como elementos subjetivos de lo injusto. Ciertamente que en la realidad no hay más dolos especiales, o mejor dicho, dolos específicos de cada infracción fiscal en particular; pero hay también un concepto común de dolo, como hay un concepto común de infracción fiscal, una definición que abarca todas las especies de las infracciones fiscales.

No puede hablarse de dolo específico y es imposible por ende, conceptualizar el mal llamado dolo genérico. Todo dolo, al conectarse con la imagen rectora del tipo de infracción fiscal, se adapta a ella exactamente y constituye un tipo de culpabilidad.

Tampoco puede considerarse correcto hablar de dolo de daño y dolo de peligro; la correcta expresión es daño o peligro doloso, pues no se trata aquí de un concepto de dolo distinto, sino que en varios tipos de infracciones fiscales no se exige daño, sino solo peligro de los bienes jurídicos. El dolo de peligro y el dolo de daño no son pues subespecies dolosas, sino el dolo propio de las infracciones fiscales de peligro y el dolo propio de las infracciones fiscales de lesión, respectivamente.

DOLO DIRECTO DE PRIMER GRADO

El dolo directo no depende de la previsión, sino de la voluntad, puesto que existe cuando el resultado previsto, de la acción voluntaria, se quiere por el agente, con querer-deseo, es decir, con un querer inmediato. Hay dolo directo en el caso de que la consecuencia cierta o probable del movimiento contrario a Derecho constituye precisamente el deseo principal. Dolo directo es aquél que ha sido dirigido a un preciso fin ilícito.

DOLO MEDIATO O DIRECTO DE SEGUNDO GRADO

Se trata en esta subespecie del dolo directo, del caso en que la voluntad del autor consciente las consecuencias necesarias.

Cuando el infractor ha previsto el resultado, sin que esa previ--

sión fuese el motivo de su acto; la incriminación dolosa depende de que el agente tenga por seguro la producción del resultado.

También el resultado pensado por el sujeto como consecuencia necesaria de la acción es dolosamente querido, puesto que se parte igualmente del resultado intencional, la representación de la conexión necesaria, traslada también necesariamente la voluntad de la acción al resultado concebido como necesario y es indiferente el que éste último sea deseado o no por el sujeto. Pues el efecto intencionalmente perseguido era para el autor, tales casos, aún más deseado que la evitación de la consecuencia necesariamente ligada con él y por ello, se le imputa al agente, como querida, esta consecuencia. Es querido lo que el autor admite en su intención como consecuencia necesaria o inseparable del efecto accesorio.

Se puede no desear un resultado, pero si lo que se desea se liga a otro efecto antijurídico, que representa inexorablemente el propósito deseado y al realizar éste se tienen que acatar las otras consecuencias, ilícitas, que entran así en la intención. Es evidente que la imputación de estas consecuencias necesarias de un hecho cuyo resultado se quiere, ha de hacerse a título de dolo; aunque esas consecuencias se presenten como no deseables, puesto que el resultado que se quiere era para el autor aún más deseable que la evitación de las consecuencias -

que se le han representado como necesariamente adheridas al deseado efecto.

En ésta clase de dolo se necesita: a) la representación, como seguro de ese acuerdo ligado necesariamente a los efectos de la conducta que rida; b) la aceptación de esa consecuencia, automáticamente deducida de su inexorable relación con lo deseada, cabe precisar que éste se distingue del dolo eventual, en que el resultado se nos aparece como posible y cuya posibilidad se consiente, teniéndose que comprobar que la hipótesis de su producción no haría retroceder al autor.

DOLO EVENTUAL O CONDICIONADO

Esta forma dolosa, el dolus eventualis, consiste en que la eventualidad del resultado antijurídico, el autor está consciente, esto es lo que le distingue del dolo mediato o directo de segundo grado, es decir, en el agente se representa como segura la consecuencia antijurídica de su acción u omisión.

Hay dolus eventualis cuando en el sujeto se representa la posibilidad de un resultado que no desea, pero cuya producción consciente en última instancia, corriendo el riesgo de causarlo, con tal de obtener el efecto que quiere ante todo.

Pertenece el *dolus eventualis* al territorio de la infracción fiscal intencional, aunque se halla en la frontera que delimita el dolo y la culpa.

El dolo eventual es de difícil construcción, considerando la pura - voluntad, toda vez que si el querer el resultado fuese el carácter propio del dolo, en ésta especie en que se quiere de una manera subordinada, la infracción intencional resulta dudosa, es por ello que es la representación la que pone las bases del *dolus eventualis*. Esta forma de dolo sería aún más incompleta si se parte sólo de la representación, pues la llamada culpa con previsión se identificaría con el dolo eventual, puesto - que en ambos se representa al sujeto la posibilidad de la producción del resultado, de donde se desprende que hay que unir ambos conceptos en el dolo, esto es: la voluntad y la representación, de la posibilidad de un resultado, cuyo advenimiento consciente la voluntad.

En ese orden de ideas, se considera necesario fijar el concepto del dolo eventual y distinguirlo del dolo directo, de la culpa simple y de la culpa consciente, la diferencia de los dos primeros no es difícil, ya que la diferencia del dolo directo y el eventual, consiste en que en el dolo directo, el sujeto dirige su acto a la obtención del resultado querido - mientras que en el dolo eventual, sólo se da el efecto antijurídico previsto como probable o posible unido al resultado que el agente realmente desea.

Por otra parte, el dolo eventual se distingue de la culpa simple, ya que ésta última no es otra cosa que la posibilidad de la representación del resultado y el dolo eventual consiste en la representación de la posibilidad del resultado.

Más arduo e importante es deslindar la frontera que separa el dolo eventual de la culpa consciente, toda vez que uno y otro constituyen los extremos del dolo y de la culpa. La dificultad apuntada radica en que, en la llamada culpa consciente se representa al sujeto como posible creador de un resultado o efecto, sin embargo, no lo acepta, como en el dolo eventualis y por el contrario, si estuviere seguro de la producción del resultado no proseguiría su conducta. A partir de la culpa llamada con representación, el autor espera de su habilidad, o de su fortuna, que el resultado no sobrevenga.

En el dolo eventual el agente obra por egoísmo, es decir, elige entre renunciar a su acción dirigida a un fin o arriesgarse a causar un resultado antijurídico, eligiendo lo segundo, situación contraria, en el caso de la culpa consciente, ya que el autor obra por ligereza; en éste caso, la convicción de que el resultado antijurídico no se producirá, decide al sujeto a emprender o proseguir su acción, obrando a la ligera, decidiendo seguir adelante con la esperanza de que el resultado no será malo ni perjudicial.

Finalmente, si bien existe diferencia en la doctrina, entre el dolo eventual y la culpa consciente, se requiere un examen de las representaciones y de los motivos que actuaron sobre la psique del sujeto, obligándolo a investigar en los más recónditos elementos del alma humana.

PRESUNCION DEL DOLO

En este punto se hará una pequeña referencia a la presunción del dolo.

En el Derecho Mexicano el dolo se presume; ésta presunción se encuentra legislativamente consagrada en el artículo 9o. del Código Penal vigente, pero tal disposición es innecesaria, pues esa presunción se halla implícita en todo el sistema jurídico penal mexicano.

El legislador ha consagrado ésta presunción reconociendo implícitamente las dificultades de la necesidad de que el dolo debiera ser probado, puesto que la intención es un factum internum, que debe deducirse por conjeturas externas, al respecto, se procede a resumir los criterios que se sugiere tomar en consideración para tal efecto:

a) La intención puede desprenderse de la modalidad de la conducta, en que correspondería examinar: el medio empleado, la dirección, el número y el sentido de las acciones concretas; las condiciones de espacio, de tiempo y de lugar; las condiciones conexas con la acción ilícita.

b) Otras circunstancias que acreditan o no la hipótesis de la intención, a cuyo grupo pertenecen; las manifestaciones del infractor y sus actividades posteriores a la comisión de la infracción; las relaciones entre el infractor y el fisco; la causa por la que se cometió la infracción y la índole del infractor.

Sin embargo, la presunción del dolo es sólo una presunción juris tantum, ésto es, admite prueba en contrario; la carga de la prueba de la falta de dolo corresponde, por tanto, al que realizó la conducta tipificada como infracción fiscal.

García Domínguez, señala que "han de considerarse para la prueba de la inexistencia del dolo, el hecho en sí, las modalidades de él, los medios empleados, los precedentes y las razones del propio hecho, el comportamiento del infractor y su personalidad" (68)

LA CULPA

Concepto.- La culpa es la segunda e inferior especie de la culpabilidad.

Como punto de partida para fijar un concepto de la culpa ha de partirse de la previsibilidad y la falta de precauciones. En suma, podría decirse que la culpa, en sentido amplio y general, es la producción de un

resultado típicamente antijurídico que pudo y debió ser previsto y que por negligencia, imprudencia o impericia del agente causa un efecto dañino. Este concepto, se basa en la previsibilidad y por ende en la voluntad que debió prever. Es un vicio de la voluntad. Pero al mismo tiempo falta la voluntad del resultado injusto.

Jiménez de Asúa, establece que "Hay en cuanto al contenido de la culpa, dos formas perfectamente definidas: a) aquélla en que el resultado o algún otro elemento típico del ilícito no se previó, ni aún como posible, debiendo serlo; culpa consciente o negligencia; b) y aquélla otra en que aún previstos los elementos constitutivos de la infracción como probables o posibles se consideró que no sobrevendrían, siendo ésta esperanza decisiva en la ejecución del acto o en la omisión voluntaria: culpa consciente" (68).

NATURALEZA

La culpa es normativa porque es una especie de la culpabilidad, que es normativa. Ello no impide que se presente en el juicio de referencia - una relación psicológica, que si en el dolo es intención, en la culpa se expresa en la negligencia, imprudencia o impericia. El hecho de que sea infracción del deber de atención y previsión, en cuanto se considera el -

(68) Jiménez de Asúa, Luis.- La Ley y El Delito.- Editorial Sudamericana.- 3a. edición.- Argentina, 1978.- Pág. 371.

cuidado exigible hace que el juicio de culpabilidad para el reproche dote a la negligencia, imprudencia o impericia de la condición jurídica de culpa, normativa por ende.

DEFINICION Y ELEMENTOS DE CULPA.

La culpa se puede definir, como expresión de su estructura y contenido sustancial de sus elementos, de manera paralela al concepto de dolo.

La Culpa señala Jiménez de Asúa, "es la producción de un resultado típicamente antijurídico, o la omisión de la acción esperada, por falta - del deber de atención y previsión, no sólo cuando ha faltado al autor la representación del resultado que sobrevendrá, o de la consecuencia del no hacer, sino cuando la esperanza de que no sobrevenga ha sido fundamento - decisivo de las actividades del autor, o de sus omisiones, que se producen sin querer el resultado antijurídico, o lo injusto de la inacción y - sin ratificarlo.

Esta definición no sólo comprende la culpa simple o inconsciente, - así como la consciente y sus diferencias con el dolo eventual, sino también sus más caracterizados elementos, como la causación de un resultado injusto y el quebranto del deber de atención y prevenir.

De la anterior definición se desprende que, los elementos esenciales de la culpa son:

- a) Actividad o inacción voluntaria
- b) Una relación de causa a efecto, entre esa actividad o inacción y el resultado
- c) Que a causa de la actividad o inacción voluntaria, se produzca un efecto no intencionalmente injusto.
- d) Que ese efecto consista en un mal: lesión o peligro
- e) Que el resultado sea subsumible en un tipo legal
- f) Deber de atender y evitar
- g) Posibilidad de conocer o de saber y previsibilidad, en cuanto al resultado, así como el poder evitarlo.
- h) Diligencia en orden a la índole de la conducta, que por ende variará en cada caso
- i) Todo ello se traduce en un obrar o en un no hacer negligente, imprudente, impérito que se traduce en la no observancia de las obligaciones fiscales establecidas en las leyes" (69).

CARACTERÍSTICAS DE LAS INFRACCIONES FISCALES CULPOSAS

Relación de causa o efecto.

Parece obvio que deba existir una relación de causa a efecto entre -

(69) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Editorial Lozada, 3a. Edición.- Tomo VI.- Argentina, 1978.- Pág. 840.

el acto y el efecto, aunque éste no sea querido como resultado típicamente antijurídico, puesto que se precisa un nexo de causalidad en todas las infracciones.

Jiménez de Asúa señala que, "no basta el nexo causal material, se necesita la previsibilidad del resultado. Existe relación causal entre - un acto y su resultado, cuando ha sido una de las condiciones sine qua non de su realización conforme al orden natural y ordinario de las cosas, no siendo exigible que se trate de la causa única del resultado (70).

ACTO VOLUNTARIO Y RESULTADO NO INTENCIONAL

La conducta o acto inicial, que se dirige a otro objetivo, establece Jiménez de Asúa "debe ser voluntario y el resultado tiene que ser no intencionalmente injusto. No falta, pues, la voluntad en las infracciones culposas, aunque aquella se dirija hacia la causa y no hacia el resultado" (71).

EL MAL PRODUCIDO

Para que exista la infracción culposa, es preciso un mal efectivo y concreto; tal mal puede ser un daño, o un peligro.

Si no se produce resultado alguno, no hay culpa punible; el resulta

(70) Ibidem. Pág. 865.

(71) Ibidem. Pág. 871.

do, pues, establece Jiménez de Asúa "Debe considerarse como elemento - constitutivo de la culpa; sin embargo, en materia de infracciones fiscales, este resultado, como ya se dijo, puede ser tanto el daño real o material como el peligro o daño potencial. En ambos casos se presenta como incumplimiento de una obligación" (72).

En la culpa hay un elemento normativo y otro psicológico, ha de - existir deber de atender y de evitar y puede conocerse y prevenirse el mal, que es el resultado de aquélla conducta voluntariamente dirigida a otro fin. Estos dos elementos constituyen la auténtica entraña de la - culpa.

Este elemento normativo de la culpa, señala Jiménez de Asúa, "constituye un deber, deducido de las obligaciones fiscales que en cada caso, se le imponen a la conducta del sujeto, como consecuencia de las normas establecidas por el Estado y no como una obligación de diligencia de carácter independiente. Se liga estrechamente el deber con el poder de - prever" (73).

Exigencia de la previsibilidad del resultado. Con ello, quiere darse a entender que en la culpa no puede en modo alguno hablarse de una imprevisión en sí, que es abstracta, sino únicamente de una imprevisión en relación a determinados resultados; de la misma manera que en el dolo, -

(72) Ibidem. Pág. 877.

(73) Ibidem. Pág. 885.

en la culpa tampoco es posible hablar de un querer abstracto y solo referido a determinado resultado.

Pero no basta esa exigencia de previsibilidad; o mejor dicho, hay - que llevar a otro plano esa noción meramente psicológica, la exigencia de previsibilidad es más bien posibilidad de saber lo que acontecería si el hombre actúa de un determinado modo y posibilidad de poder evitarlo. Debe traducirse normativamente la previsibilidad subjetiva. En este sentido, hay un deber de atender y de evitar que se exige por conveniencia social en orden a una conducta concreta y en referencia al determinado bien jurídico que puede violarse. Ahora bien y ésto es la mejor prueba de que no puede hablarse de un deber independiente o de una obligación de diligencia autónoma, ese deber y esa previsión tienen que aparecer conjuntamente como conjuntamente han de darse lo contrario al deber de actividad voluntaria y la previsibilidad del resultado. En resumen, ha de establecerse, por una parte, la posibilidad de prever y evitar; y por otra, el deber de prever y evitar.

Este deber de cautela, de prever, se contempla con la evitabilidad y se subordina, en cuanto al infractor, a que pueda prever y evitar el resultado no querido. En el plano normativo quiere decir que ese deber de atender y de evitar sea exigible, en tanto que en el campo del Derecho Fiscal, todo hombre tiene el deber de obrar con la adecuada diligencia.

Aunado a lo anterior, para que la culpa exista, señala Jiménez de Asúa, "se exige que el hecho no haya sido practicado con todo el cuidado debido, pues si el autor lo hubiese ejecutado con la debida diligencia y el mal se hubiere producido por mero accidente, sin culpa ni intención de causarlo, nos hallaríamos frente al caso fortuito que exime de responsabilidad" (74).

El elemento psicológico de la culpa, consiste en no haber previsto el sujeto o haber previsto indebidamente que no sucedería el hecho lesivo, encadenado causalmente a su conducta, la culpa requiere, que el resultado no querido, fuera previsible. Ahora bien, desde el lado del agente lo que acontece es que siendo cognoscible el efecto lesivo de la conducta, y pudiendo preverse esa consecuencia, el agente obró. Psicológicamente juegan un papel importante el saber, el poder y la previsión.

El saber o mejor dicho, el poder saber, presupone la capacidad cognoscitiva, el orden jurídico podrá ser objeto de un reproche, al infractor de la perpetración de un acto, cuya antijuridicidad no haya sido reconocida por el agente, pero esto solo es posible cuando el infractor ha poseído la capacidad de reconocer la antijuridicidad y desistir de ejecutarlo según la concepción del orden jurídico y no de su propia concepción. En otras palabras, el orden jurídico establece el deber evitar el acto antijurídico, en tanto que el infractor le conoce según

(74) Ibidem. Pág. 887.

la concepción del propio orden legal. Esto es, si se conoce existe el deber.

El poder, consiste en evitar el acto concreto antijurídico.

El deber sirve para determinar lo que es contrario a la norma, pero no basta con ello para que pueda afirmarse la culpa, puesto que es preciso además, que el infractor haya podido evitar la oposición al deber.

Saber y poder tienen en la culpa una función de suma importancia, - colocándolos en el terreno de la posibilidad. Lo cognoscible arguye, como su esencia lo reclama, a una operación intelectual; posibilidad de conocer esos deberes de atender y de evitar de que se han hablado. Si al infractor no le eran conocidos, si con su intelecto no hubiera podido saber la obligación, la culpa no existe. El poder es posibilidad, se refiere fundamentalmente a la previsión, esto es poder prever lo que se deduzca de la conducta; si el efecto no era previsible, tampoco hay culpa, sin embargo, no hay que olvidar lo dicho respecto a la evitabilidad, en el -- sentido de que si el infractor sabe que de la realización de su conducta, podría producirse un resultado lesivo de un bien jurídico y ha previsto o podido prever que ese mal se causaría, pero no pudo evitarlo, tampoco hay culpa. Subjetivamente ésta se imputa porque lo acontecido pudo saberse y pudo preverse y evitarse. El poder es aquí esencial, pero también

lo es cuando se contempla el problema normativamente; el deber tiene que ser exigible; evitabilidad y exigibilidad son conceptos que se corresponden.

No basta, sin embargo, para que el hecho culposo sea imputable, - ese poder prever y evitar; se precisa que pudiendo prever y evitar las consecuencias no queridas de la conducta voluntaria, no se hayan previsto o se hayan previsto como no realizables, por algo que supone debe tener el nombre para abarcar todos los matices de lo culposo, en este sentido habla de negligencia, imprudencia e impericia, la palabra más justa sería menosprecio. El infractor culposo señala García Domínguez "menosprecia el deber de cuidado y de respeto a los bienes jurídicos o intereses fiscales. El menosprecio o descuido es la contrapartida del cuidado o diligencia que se debe" (75).

MEDIDA DE LA DILIGENCIA Y DE LA EVITABILIDAD

La medida del deber de diligencia y de la previsibilidad, que puede ser concebida de manera objetiva, ha de referirse al poder de conocer, de prever y evitar y esa última medida tiene que ser no sólo subjetiva - sino personal.

(75) García Domínguez, Miguel Ángel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Cárdenas Editor.- México, 1982, citando a Jiménez de Asúa.- Tratado de Derecho Penal.- Tomo VI.- Editorial Lozada.- 3a. Edición.- Pág. 894 y 895.

Es posible determinar la norma del deber de cuidado, y aún la previsibilidad, con criterios objetivos, se mide así lo debido y lo posible de prever y en cambio ha de imperar lo subjetivo cuando se encarga el poder evitar, pero en última instancia, al llegar el momento concreto de negligencia o imprudencia de un hombre, que quebranta en ese instante el deber y sin prever impera lo individual y personal, puesto que personal es la culpabilidad.

No es que no haya medida alguna para el poder, es que no es hacereo ni útil dar una fórmula concreta y artificiosa para medir el poder de evitación de un individuo en un momento dado, la diligencia que se le exige es perfectamente mensurable, pero individualmente, puesto que la culpa bilidad no es otra cosa que individualización, podría afirmarse que es - ese proceso psicológico del hombre individual que cae en culpa, así como la influencia de la edad, sexo, estado civil, profesión, trastornos psicofísicos, etc., que han de tomarse en cuenta, es decir, considerar los factores físicos y las influencias sociales, así como las circunstancias que desde fuera influyen en la estructura endógena del infractor fiscal, tales como la instrucción, las condiciones económicas, etc.

NEGLIGENCIA E IMPRUDENCIA

Si se imputa el hecho culposo es no sólo por su cognoscibilidad y - previsibilidad, desde el lago del agente; y porque éste podría conocer y

prever las consecuencias ilícitas de su conducta voluntaria no dirigida in tencionalmente a un resultado antijurídico, sino por algo más; el menospre cio del cuidado y respeto que merecen los bienes e intereses fiscales; a - este menosprecio suele llamarse negligencia, imprudencia, impericia.

La negligencia es la negación de la diligencia y se encuentra en las demás formas de culpa. El imprudente descuida las debidas cautelas. Ante todo, la imprudencia, es negligencia y lo mismo puede decirse de la imperi cia, esencialmente la negligencia, señala Jiménez de Asúa, "es el elemento psicológico de la culpa y se encuentra insita en la imprudencia y en la impericia, no obstante, pueden encontrarse diferencias entre la negligencia, la imprudencia y la impericia. La imprudencia supone obrar, sin el debido cuidado y por ello, pueden causarse efectos dañosos, la negligencia estriba en no tomar las debidas precauciones, sea en actos excepcionales o en los de la vida ordinaria, la impericia requiere ya una profesión, un - oficio o un arte. En la imprudencia yace ante todo y sobre todo, la fórmu la psicológica de la negligencia reiterada, el imprudente es descuidado de la debida prudencia" (76).

IMPERICIA

Es de advertir que la impericia establece Jiménez de Asúa, "no tie- ne especialidad esencial en su elemento psicológico culposo, que en última

(76) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Editorial Lozada, 3a. Edición.- Tomo VI.- Argentina, 1978.- Pág. 918.

instancia es tan solo, la condición de que el agente deba tener la pericia exigida por su oficio o profesión. La imprudencia consiste propiamente en el hecho de emprender una operación que solamente puede ser hecha por quien tiene, en virtud de su profesión, un cúmulo determinado de conocimientos - técnicos. Debe entenderse el término profesión lato sensu, puesto que basará para que exista imprudencia, que el agente emprenda una tarea para la cual se exigen conocimientos particulares, es decir, una determinada competencia; por ello, es conveniente añadir la expresión oficio, a la profesión o arte" (77).

EL MOMENTO DE LA CULPA

La culpa, como especie de la culpabilidad, está sometida, en todo - aquello que no sea excepcional, a las reglas comunes relativas a lo culpable en general.

Jiménez de Asúa señala que, "el momento de la culpa no ha de ceñirse a la negligencia consciente, sino que ha de abarcar todas las formas de culpas, tanto en aquella en que el sujeto se representó, como en la otra - en que pudo representárselo pero no lo hizo. No es correcto limitarla al instante en que el resultado ilícito sobreviene. Más todavía, en hipótesis de impericia, puede acontecer que el momento decisivo de la culpa esté en el instante en que el agente se decide a realizar la conducta sabiéndose -

(77) Ibidem. Pág. 918.

imperito, más que en la hora misma en que ejecuta su acción, en la que se pone todo el cuidado de que es capaz. Ahora bien, como incluso en este último instante sigue sabiéndose inepto para la empresa, la imprudencia, el elemento subjetivo de la culpa, subsiste en este postrer momento" (78).

CLASES DE CULPA

Culpa inconsciente y culpa consciente.

Atendiendo a la representación posible o comprobada, la culpa presenta dos especies: culpa inconsciente y culpa consciente.

Establece Jiménez de Asúa que "hay culpa inconsciente cuando le ha faltado al autor la representación del resultado que sobrevendrá o la consecuencia del no hacer; en cambio, hay culpa consciente cuando la esperanza de que no sobrevenga el resultado ha sido el fundamento decisivo de las actividades del autor o de sus omisiones, que se producen sin querer el resultado antijurídico o lo injusto de la inacción y sin ratificarlo" (79).

CULPA POR ACCION Y CULPA POR OMISION

Las infracciones fiscales culposas pueden cometerse, en cuanto a la

(78) Ibidem. Pág. 973.

(79) Jiménez de Asúa, Luis.- La Ley y El Delito. Editorial Sudamericana. 3a. Edición.- Buenos Aires, Argentina, 1978.- Pág. 378.

conducta se refiere, tanto por acción como por omisión. La posibilidad de que se perpetren infracciones fiscales culposas por omisión se demuestra - con las que se cometen por olvido.

Sin embargo, no puede admitirse que la culpa omisiva sea involuntaria. No puede aceptarse ni siquiera en los olvidos. Una omisión que fuese involuntaria no sería base de responsabilidad. La voluntariedad de la omisión existe siempre.

El fondo común de toda especie de culpa señala Jiménez de Asúa, - "es el rechazo de la atención. Cuando el agente corre el riesgo de lesionar los intereses fiscales con sus actitudes, ha de exaltar su deber de prudencia, observando cuantas reglas se han dado por la costumbre, técnica o profesión, para impedir el perjuicio a los intereses de la comunidad. El rechazo de ese deber constituye la culpa. No falta tampoco la voluntad en las infracciones fiscales culposas de omisión. Quien lo niega confunde la voluntad de la causa con la voluntad del resultado. La causa es voluntaria porque toma su origen en una falta de atención y la atención está bajo el control y el dominio de la voluntad. La atención es un hecho voluntario. Uno quiere o no quiere estar atento, a veces todo el esfuerzo de la atención se concreta en un acto; a veces se obra dejando remolcarse sin esfuerzo, por la corriente de los acontecimientos. La experiencia común nos enseña que uno está atento cuando quiere estarlo y que es difícil dejarse

sorprender por los accidentes cuando la acción se concentra toda en el foco de atención. El juicio acerca de la atención no se inspira, pues únicamente en un raciocinio posterior, hubiera podido ser prudente y no lo fue, puesto que puede acompañarla muy bien de un raciocinio anterior, puedo estar atento luego quiero estarlo. Debe ponerse en nuestras acciones, una gran tensión de voluntad vigilante" (80).

PRESUNCION DE CULPA

En materia de infracciones fiscales, como lo establece García Domínguez "hay la presunción de que el acto contrario a derecho se comete por dolo. En cambio, esta especie de la culpabilidad no se presume.

La culpa, pues, debe ser probada por el infractor para el solo efecto de destruir la presunción de dolo, a fin de justificar su pretensión de que se le imponga una sanción menor que la que le correspondería si la infracción fiscal hubiere sido dolosa" (81).

CASO FORTUITO Y FUERZA MAYOR

Sin la posibilidad de prever no hay dolo ni culpa. Sin representación, ésto es, sin previsión, no es posible que se forme la voluntad que

(80) Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Editorial Lozada. 3a. Edición.- Tomo VI.- Argentina, 1978.- Pág. 1023.

(81) García Domínguez, Miguel Angel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Cárdenas Editor.- México, 1982.- Pág. 264-265.

el dolo supone en su elemento efectivo. Del mismo modo, sin poder prever no hay manera de integrar la culpa. De esto deriva que haya que considerar el caso fortuito fuera de la frontera de la culpabilidad.

El caso fortuito es lo que no pudo ser previsto o que habiéndolo si do era imposible de evitar, se caracteriza por la imprevisibilidad del acontecimiento que se produce en relación causal con la actividad de un hombre o de su omisión.

El caso fortuito se equipara a la fuerza mayor, sin que ello impli que desconocer la diferencia que existe entre la fuerza mayor que depende de la naturaleza, como el rayo, la inundación, el terremoto y el caso for tuito que supone un acontecimiento causado por el hombre, si bien el resultado fue incalculable; es decir, que se halla fuera de la imprevisibilidad humana.

Respecto de la defraudación fiscal, se comulga con Hernández - Esparza, "que lo considera como un delito eminentemente intencional o doloso, ya que la conducta del defraudador requiere de un acto de conoci-

miento y otro de voluntad, conocimiento de la realidad y querer dar a conocer otros hechos falsos como verdaderos y aprovechar el falso conocimiento que tiene el sujeto pasivo" (82).

Del concepto de defraudación fiscal antes expuesto, se desprende - que dicho delito fiscal no consiste solo en el incumplimiento de deberes fiscales, sino que viene caracterizado por la utilización de maniobras maliciosas tendientes a engañar a los órganos de la administración tributaria, razón por la cual no se admite la forma culposa la que se considera en el supuesto de ilicitud administrativa.

Por cuanto a las clasificaciones que se han hecho, sobre las especies de dolo, en el fraude fiscal debe ser directo y específico. Directo porque su propósito y el resultado coinciden; específico porque el sujeto activo debe captar los elementos propios del delito, además de que éste - es una conducta delictuosa.

INCUPLABILIDAD

Causas de inculpabilidad.

Noción.

En relación con las infracciones fiscales, las causas que excluyen

(82) Hernández Esparza, Abdón.- Delito de Defraudación Fiscal (Estudio - Dogmático).- Ediciones Botas.- México, 1962.- Pág. 111.

la culpabilidad significan la ausencia del elemento subjetivo.

Son causas de inculpabilidad las circunstancias concurrentes con una conducta tipificada como infracción fiscal, antijurídica atribuible a un sujeto imputable, que hacen aparecer ante el autor, unas veces como justo y otras como necesario, un acto en sí antijurídico que, por serlo, se reputaría normalmente como ilícito, pero que por tales circunstancias, no puede ser considerado como infracción.

Las causas que excluyen la culpabilidad no están arbitrariamente determinadas; derivan de la naturaleza de aquélla. Si la culpabilidad es concebida como una realidad subjetiva consistente en una actitud de menosprecio de una norma prohibitiva que se manifiesta mediante la ejecución de una conducta que se sabe ilícita, no existirá culpabilidad cuando experimente alteración alguna de los elementos esenciales de la culpabilidad: Conocimiento y Voluntad; el error destruye o vicia el conocimiento y la coacción vicia la voluntad de modo que no actúe libre y espontáneamente. También opera cuando no es exigible la conducta y, por tanto, no es reprochable actuar de manera contraria o diversa. Tampoco será culpable una conducta si falta alguno de los otros elementos del ilícito, o la imputabilidad del sujeto, porque si la infracción integra un todo, sólo existirá mediante la conjunción de los caracteres constitutivos de su esencia.

Las causas que excluyen la culpabilidad eliminan este elemento de la infracción fiscal, supuesta una conducta típica y antijurídica de un sujeto imputable.

FUNDAMENTO

El fundamento de las causas que excluyen la culpabilidad en las infracciones fiscales reside en que, hallándose ante un acto que encaja en un tipo legal, que es antijurídico y procedente de un hombre imputable, si bien no falta en él ese ligamen subjetivo de intención o negligencia, es imposible elevarle normativamente a dolo o culpa, en que se basa la responsabilidad fiscal penal, debido a que ese acto ha sido motivado anormal o irregularmente, sea porque el agente creyó erróneamente de modo esencial e invencible que obrará conforme a Derecho sea porque el sujeto, movido por especiales apremios, hubo de obrar de manera antijurídica; o porque no se le podría exigir una conducta adecuada al orden jurídico.

Ahora bien, la exigibilidad; como ya se ha dejado sentado, se cierra en dos elementos básicos que son el deber y el poder; consecuentemente la inexigibilidad derivará de no deber o de no poder. El no deber es la falta de

obligación para actuar de modo distinto a como lo hizo, ésto es conforme a Derecho, de un sujeto particular, teniendo en consideración sus condiciones personales y las circunstancias del hecho. El no poder implica que por virtud de las condiciones personales del sujeto y por las circunstancias del hecho no tuvo la libertad de acción necesaria y suficiente para actuar conforme al Derecho, es decir, si su voluntad estuvo libre de defectos o vicios; finalmente, no siendo exigible actuar conforme a Derecho, no podrá reprocharse el haber actuado de modo diverso.

En suma, podría afirmarse que el fundamento de todas las causas de inculpabilidad está en que no puede exigirse una conducta adecuada a la norma, bien porque el error esencial e invencible del agente le hizo - - creer que su acción estaba justificada o porque la violencia moral o la situación del individuo, en sí misma o en su ligamen con otras personas, no le permitía ajustarse a lo que él consideraba como justo y que en - - otra coyuntura hubiera respetado.

CLASIFICACION

Las causas de inculpabilidad se pueden dividir en tres grupos: las que proceden de vicios del conocimiento; las que derivan de vicios de la voluntad y las que emanan de la inexigibilidad de otro proceder; de éstas, unas suelen figurar de modo más o menos explícito en las leyes, pero pueden darse otras causas de inculpabilidad supralegal.

En materia de infracciones fiscales, las causas de inculpabilidad pueden clasificarse de la siguiente manera:

Vicios del conocimiento	Error de tipo Error de antijuridicidad Eximentes putativas Obediencia jerárquica
Vicios de voluntad	Violencia moral Miedo
Inexigibilidad	Estado de necesidad en que se colisionan bienes iguales Encubrimiento de próximos parientes o de seres queridos

EL ERROR

Concepto.

Psicológicamente, hay una distinción entre la ignorancia y el error. La ignorancia supone la falta absoluta de toda representación y consiste en una entera ausencia de conocimientos sobre algo; es puro no saber; es un estado negativo. El error supone una idea falsa, una representación errónea de un cierto objeto, un saber mal; es un estado positivo. La ignorancia consiste, en suma, en una falta completa de conocimiento, mientras que en el error hay un conocimiento falso.

Pero esta distinción psicológica carece de trascendencia jurídica, ya que el Derecho unifica la ignorancia y el error al asignar a una y otro los mismos efectos y por tanto, no hay la necesidad de investigar si en el caso concreto hay error o simple ignorancia.

Por ello, en el lenguaje jurídico se usan los dos términos con el mismo significado e indistintamente, ya que una misma regla vale para am bos, aunque se habla con más frecuencia de error, englobando en éste la ignorancia, seguramente porque en la práctica, ésta es la forma más frecuente.

El error, como causa de inculpabilidad, puede ser de dos clases: - error de tipo y error de antijuridicidad; tanto el error de tipo como el error de antijuridicidad producen el mismo resultado de eliminar toda es pecie de culpabilidad cuando es esencial e invencible y por ello irreprochable. Pero si el error fuere vencible, el dolo sigue estando excluido y sólo se podrá imputar el hecho a título de mera culpa.

Ahora bien, aunque debe distinguirse claramente entre error de tipo y error de antijuridicidad, tienen que unificar los efectos de ambos como causa de inculpabilidad.

EL ERROR DE TIPO

Si el autor se encuentra en un error, o en un desconocimiento sobre las circunstancias del hecho objetivo, que pertenecen al tipo legal y que han de ser abarcadas por el dolo, éste queda excluido. El legislador, al configurar un tipo lo integra, a menudo, con elementos no sólo objetivos y subjetivos, sino normativos; y da lugar a error de tipo todo lo que se halle acogido en el precepto legal, pero no en la sanción.

El error de tipo consistirá, pues, en el error o desconocimiento de una o varias circunstancias objetivas, que la figura típica contiene, ya sea que pertenezca a la descripción objetiva y subjetiva, o a los elementos normativos. Por tanto, no sólo es error de tipo el que recae sobre la materialidad del objeto o de los sujetos, sino también sobre las calidades jurídicas que se expresan en el tipo.

El autor debe haber aceptado, en la infracción dolosa, el completo acontecimiento en su representación y voluntad. Solo puede hablarse de un acto doloso pleno si la representación que el autor se hace del acontecimiento ilícito coincide con el acontecimiento mismo. Hay dos categorías en las cuales esa coincidencia falta. En uno de esos casos, la representación; en el otro, la imagen representada por el autor no abarca enteramente el acontecimiento objetivo. En ambos casos de falta de representa-

ción del autor se trata en conjunto de un error y lo mismo da que el agente suponga un más o menos; los efectos de esta representación defectuosa son indiferentes. En oposición a esas categorías de ausencia de representación, están las que se caracterizan por un déficit de conocimiento por parte del autor; la imagen representada indica un menos frente al acontecimiento ilícito realmente ejecutado. Sólo estos casos se señalan tradicionalmente como error.

En el supuesto en que el error excluye el tipo legal, se trata del llamado error de tipo.

Las consecuencias jurídicas del error del autor sobre la existencia de una característica objetiva del tipo legal, elimina la congruencia, - exigida para el ilícito doloso, de parte objetiva y subjetiva del tipo, a causa de ese déficit en la esfera subjetiva.

EL ERROR DE ANTIJURIDICIDAD

En el error sobre la antijuridicidad del acto, se da el completo conocimiento del tipo; el autor sabe lo que hace, pero supone erróneamente que le está permitido. No conoce la norma jurídica o la interpreta equivocadamente, o admite erróneamente una causa de justificación.

Claro está que la antijuridicidad, material y objetiva, no depende de las apreciaciones del agente, correctas o falsas. Una cosa es lo injusto objetivo y otra la conciencia y hasta la cognoscibilidad de lo antijurídico, por el agente; pero esta conciencia de lo injusto, este conocimiento, por parte del autor, de la significación de su acto, es precisamente el elemento intelectual del dolo.

El agente está realmente en error de antijuridicidad cuando cree que la conducta que emprende está permitida; pero en este caso lo que opera no es la ignorancia de que la conducta se halla prohibida por la ley, sino su convicción de que no esta repudiada y por ello, impide la aceptación del error de antijuridicidad, el artículo 9o. fracción III del Código Penal, cuando establece que no se destruye la presunción dolosa de la conducta aunque el acusado pruebe que creía que la ley era injusta o moralmente ilícito violarla.

El error de antijuridicidad puede aparecer en tres formas:

- En primer término, como desconocimiento del mandato general de la norma; error abstracto de antijuridicidad o error sobre la existencia de la norma; en este caso el autor no sabe que existe una norma prohibitiva general y, a consecuencia de ello, tiene su obrar como jurídicamente indiferente.

- En segundo término, se presenta como error sobre las excepciones de la norma; en este supuesto, el autor conoce ciertamente la existencia de la prohibición; pero cree, no obstante, estar autorizado para actuar basándose erróneamente en la ausencia de antijuridicidad o error sobre una causa de justificación.

- Por último, se presenta el error de antijuridicidad como falta de representación de la fuerza determinante de la norma; en este caso sabe el autor que existe una norma prohibitiva y no cree, además, que pueda reclamar para sí un derecho especial de obrar; pero está en la creencia de que se le es exigible el cumplimiento de la norma; error sobre una causa excluyente de la responsabilidad por el acto. Las consecuencias jurídicas de todas estas formas de presentarse el error de antijuridicidad, son las mismas; por otra parte, es también indiferente que el error se base en el juicio falso sobre los hechos, o en una equivocada valoración jurídica; el error sobre los hechos y el error respecto de la valoración, son iguales y todo intento de diferenciación resultaría estéril.

El error de antijuridicidad evitable no excluye el reproche de culpabilidad, sino que constituye una mera atenuante de la culpabilidad; un error de antijuridicidad inevitable excluye, por el contrario, toda culpabilidad.

El individuo debe responder por el contenido material de su decisión. Allí donde la conciencia ejerce su función correcta y sinceramente, siempre expresará el vigente orden legal objetivo. El individuo no es solo responsable de su decisión conforme a un deber subjetivo, sino también, en cierta medida, de su corrección objetiva. La idea de culpabilidad no puede consistir en una opinión subjetiva, totalmente desvinculada de un imperativo ético objetivamente válido.

La diferencia decisiva entre el error de tipo y el error de antijuridicidad se refiere, precisamente a la oposición tipo-antijuridicidad; - el primero es el reverso del dolo en exclusiva referencia al tipo; el error de antijuridicidad, en cambio, es la contrapartida de la conciencia de lo injusto.

Condiciones del error inculpa.

El error puede ser, por una parte, esencial y accidental y por otra parte, invencible y vencible.

Para considerar que el error, sea de tipo o de antijuridicidad, excluye la culpabilidad, debe reunir las características de esencial e invencible.

Solo es esencial y exime de toda culpa, el error que recae sobre el

núcleo del tipo o sobre uno de los elementos esenciales constitutivos del mismo; esto es, sobre las circunstancias del hecho que le habrían dado el carácter de infracción fiscal, si el agente las hubiere conocido. En cambio, el error es accidental cuando recae sobre circunstancias que acompañan al hecho pero sin alterar su esencia y carecen por ello de relevancia jurídica. Los errores accidentales sólo producen alteraciones de orden también accidental del conocimiento que no eliminan el dolo.

Por otra parte, el error es esencial cuando el autor se hubiera abstenido de cometer el acto, si hubiera previsto el curso efectivo de los hechos.

Es necesario especificar cuando ha de reputarse esencial el error, en orden al tipo y a la antijuridicidad.

Primero.- El sujeto debe conocer todas las circunstancias fácticas que corresponden a los elementos esenciales del tipo, por ésto, el error sobre ellas resultará esencial:

a) El error es esencial cuando, en última instancia y cualesquiera que sean los elementos sobre lo que gravita, anula la posibilidad de conocer el núcleo del tipo. Es el caso en que el agente cree hacer una deducción correcta, a fin de determinar la base gravable para efecto del impuesto sobre la renta, sin que tal deducción este realmente autorizada; el sujeto ignora que esté haciendo una deducción indebida.

b) El error es esencial cuando versa sobre el sujeto pasivo y el objeto; por ejemplo, cuando el sujeto no sabe que a quien impide entrar en el domicilio de la empresa es un auditor fiscal, que cuenta con una orden para tal efecto; o cuando que los envases que esta usando son de capacidad distinta de la permitida.

c) El error es esencial, también, cuando se refiere al resultado y sus consecuencias, siempre que se requiera cierto conocimiento del proceso causal.

Segundo.- El error es esencial, cuando versa sobre la antijuridicidad del acto:

a) Si la conciencia de lo injusto del hecho es el elemento intelectual del dolo, el desconocimiento de esa antijuridicidad acarrea la exculpación.

b) Pero, en más concretos problemas, afecta a la creencia de que se está ante una causa eximente, por interpretar erróneamente el hecho, bien por creer que hay una causa de justificación o de inculpabilidad que la ley no reconoce.

Dentro de los errores accidentales, que no eliminan la culpabilidad, por la equivalencia de los bienes lesionados y los que se pretendieron lesionar, deben ser considerados la aberratio ictus o error en el golpe, el error in personae y el error in objecto. Se designan como - - aberratio ictus todos aquéllos casos en los cuales el evento realmente

producido no es idéntico, sino equivalente al que el sujeto tenía el propósito de causar por haber sufrido el hecho una alteración inesperada. Es una equivocación en el hecho mismo. Se pretendía omitir un impuesto estatal y se omite el impuesto federal. Tanto el error in personae como el error in objecto consisten en una errada representación; la alteración proviene de la mente misma del sujeto, el cual superpuso erradamente la imagen de un sujeto o de un objeto a otro sujeto u objeto distinto.

El Código Penal, en el artículo 9o., se ocupa de manera expresa y con el terminente objetivo de negarles todo influjo en la intención, de la aberratio ictus en la fracción I; del error in personae y de error in objecto, sensu stricto en la fracción V.

PUNIBILIDAD

Punibilidad y Pena.

Al definir la infracción fiscal se estableció que junto a sus otros elementos, conducta típica, antijurídica y culpable, figura la punibilidad, esto es, estar la conducta conminada con una pena. La punibilidad es, por tanto, el último elemento de la infracción fiscal.

No deben confundirse, sin embargo, dos conceptos diversos: la puni

bilidad y la aplicación de la pena. La punibilidad, esto es, el que una conducta, en abstracto, esté conminada con una condición para que se integre ésta clase de ilícito; la aplicación de la pena, en cambio, será - la mera consecuencia normal de la concreta conducta que constituye la comisión de una infracción fiscal.

La punibilidad se refiere al momento normativo; es una abstracta referencia, en la ley, de la sanción con que se amenaza a una conducta descrita en abstracto. Se delimita así la punibilidad, sin la cual la infracción fiscal no surge y la aplicación de la pena, después de que la concreta infracción se ha cometido.

En resumen, la punibilidad de las conductas típicas, antijurídicas y culpables es una característica de la infracción fiscal; en cambio, la pena concreta, individualizada en cada caso por el órgano administrativo dentro de los límites que en abstracto señala la ley para cada infracción fiscal, es una consecuencia de una concreta conducta.

EXCUSAS ABSOLUTORIAS

Existen ciertas circunstancias determinadas en la ley, que producen el efecto de eximir de pena a quien comete una infracción fiscal, no obstante que subsista la antijuridicidad de la conducta típica y la imputabilidad y la culpabilidad del autor. Estas exenciones derivan de razones de política fiscal-penal y se fundamen en motivos transitorios de conveniencia. Aún reconociendo que existe infracción fiscal y que existe persona que pudiera responder de ella, el legislador considera de mayor utilidad social dejar impune la infracción fiscal que sancionarla.

A estas circunstancias que hacen que a una conducta típicamente antijurídica, imputable a su autor y culpable, no se asocie pena alguna por razones de utilidad pública, se les denomina causas de impunidad o excusas absolutorias.

La esencia de las excusas absolutorias o causas de impunidad reside en que no se suprime la conducta, ni la tipicidad, ni la antijuridicidad, ni la imputabilidad, ni la utilidad social y por motivos relativos a la conducta concreta del sujeto, la ley perdona la pena.

Las excusas absolutorias constituyen, pues, un perdón de la ley; es to es, en relación con una conducta que reúne todas las características - de la infracción fiscal, se perdona por ley, la pena que le corresponde--

ría, en atención a un acto posterior a la conducta que configuró la infracción fiscal.

Como consecuencia de todo lo anterior, se desprende que las excusas absolutorias no son casos de ausencia de punibilidad, sino únicamente casos de ausencia de imposición de pena a ciertas conductas concretas, al respecto, la única excusa absoluta o causa de impunidad establecida por el Código Fiscal de la Federación en materia de infracciones fiscales, es la establecida en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación vigente, al señalar que no se impondrán multas cuando se enteren en forma espontánea los impuestos o derechos no cubiertos dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales.

Pero enseguida precisa que no se considerará que el entero es espontáneo cuando la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales o medie requerimiento, visita, excitativa o cualquier otra gestión efectuada por las mismas.

Es indudable que vencidos los plazos señalados en las disposiciones fiscales sin que se hubieren enterado las prestaciones fiscales se configura la infracción fiscal; el pago espontáneo tanto del impuesto debido como de los recargos causados por la mora, constituye obviamente la ejecución de un acto posterior a la realización de la conducta que -

tipificó la infracción y que está conminada por la ley con una pena. Esta conducta posterior a la comisión de la infracción constituye, sin duda, - tanto un arrepentimiento activo de su conducta ilícita como la reparación del daño causado por la comisión de la infracción.

Considerando de mayor utilidad social impulsar el pago extemporáneo pero espontáneo de los impuestos que sancionan la mora, el legislador ha establecido esta excusa absolutoria buscando provocar la conducta posterior a la comisión de la infracción que da origen a tal causa de impunidad.

Desde luego, para que se considere que se da el requisito de espontaneidad en el pago, es necesario que no tenga o pueda tener como causa una acción realizada por la autoridad fiscal que sea lo que le excite, le impulse o dé motivo a realizar el pago; éste debe derivar, pues, de la - conciencia fiscal, del sentido de responsabilidad social del particular, y no del temor de la reacción punitiva del Estado.

Esta excusa absolutoria justificada por el arrepentimiento activo - del infractor fiscal que repara su conducta abonando la suma debida y sus recargos, constituye un puente de plata que tiende el legislador al agente que huye de la infracción y de sus consecuencias.

Se entiende por punibilidad, el merecer una pena determinada en ra-

zón de la realización de una conducta. Por punible se entiende castigo; el delito es acción punible. La punibilidad es uno de sus caracteres - más destacados y no es más que un elemento de la tipicidad pues el hecho de estar la acción conminada con una pena, constituye un elemento del tipo delictivo.

La penalidad del delito de defraudación fiscal, se establece en el segundo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que señala: 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.

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

En cuanto a las circunstancias absolutorias son las circunstancias bajo las cuales una conducta típica, antijurídica, culpable e imputable no sufre pena por razones de política criminal o utilidad pública. Las excusas absolutorias se clasifican en: razón de temibilidad mínima o nula; en función de la conservación y fortalecimiento de los lazos familiares y; en función de la no exigibilidad de otra conducta.

En este sentido, se considera al pago espontáneo a que se refiere

el párrafo cuarto del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, como una excusa absolutoria por razones de utilidad pública, en razón de una temibilidad mínima. El pago de los impuestos que se hayan defraudado o pretendido defraudar, no puede constituir una causa de justificación de la conducta pues no hace desaparecer la antijuridicidad de la acción. Lo que sucede es que la ley, en vista del pago realizado ha querido otorgar un perdón expreso eliminando la pena por razones de utilidad social; de este modo se está frente a un caso en que existe delito, existe delincuente, pero no existe pena.

C.- ELEMENTOS DE TIPIFICACION DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

En este punto se tratarán los elementos que se dan para estar en posibilidad de tipificar el Delito de Defraudación Fiscal. Al respecto el Artículo 108 del Código Fiscal Federal, establece que comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

De lo expuesto, se desprende que para la tipificación de dicha conducta delictuosa, debe existir:

- a) El engaño o aprovechamiento del error
- b) La obtención de un beneficio individual
- c) Un perjuicio al Fisco Federal

Derivado de lo expuesto, a continuación se hará un breve análisis - de tales elementos.

- a) Engaño o aprovechamiento del error

Se sabe que no toda conducta esta desvalorada, sino únicamente se - considera como tal, aquélla que se prohíbe o manda en el tipo a efectuar o no alguna acción. En ese orden de ideas, el engaño o aprovechamiento - de error, es lo que constituye la conducta típica y será la encaminada ha - cia la lesión o hacia la puesta en peligro de un determinado bien jurídi - co.

El tipo de defraudación fiscal no contiene el deber de pagar impues - tos, como en alguna ocasión se ha dicho, es decir, el delito no se consu - ma por el incumplimiento de una obligación fiscal, sino por aquella con - ducta que se tipifica en el Código Fiscal. En otras palabras, aunque la falta de pago de impuestos es esencial para la consumación del delito, no todas las omisiones están penadas, sino solamente aquéllas que hayan sido percibidas de un engaño o de un aprovechamiento de error con ese fin.

b) Beneficio indebido y perjuicio al Fisco.

Como se comentó anteriormente, la defraudación fiscal es un delito patrimonial, es decir, afecta a otra persona, en este caso al Estado en su economía. Se agrega que desde el momento en que se realizan las situaciones de hecho o de derecho que generan un crédito fiscal, una determinada cantidad de dinero pertenece al Estado y se agrega también, - que cualquier apoderamiento de ese dinero es lo que constituye una lesión contra su patrimonio.

Se dice que desde el momento "generador" del crédito fiscal, el monto de los impuestos causados ha pasado a formar parte del erario público. Por otra parte y esto es a lo que nosotros nos adherimos, se ha dicho que aunque lo anterior es cierto, no es del todo exacto, sino que es un mal enfoque del problema.

El bien protegido en el tipo, lo que movió al legislador a crear el tipo de defraudación fiscal, fue ciertamente proteger el patrimonio del fisco, pero como ulterior consecuencia. El tipo de defraudación fiscal protege, en primerísimo término, la completa veracidad en el pago de impuestos. Se ha dicho y con razón, que la lucha tributaria es la lucha "de la verdad contra la mentira, de la sinceridad contra el fraude".

Al tipo no le interesa que se efectúe o no el pago, sino que éste se haga ateniéndose a bases de imposición verdaderas y reales. El delito no se consuma por la falta de pago, sino por el engaño doloso, por el aprovechamiento de mala fe de errores.

Además, es cierto por lo general, que en los delitos patrimoniales, no cesa la responsabilidad aunque el sujeto activo devuelva la cosa u objeto material, o sea desposeído de ella. Y en nuestro caso particular, cesa la responsabilidad cuando el sujeto activo, el causante, rectifica espontáneamente el engaño o el aprovechamiento de error, tal como lo prevee el primer párrafo del artículo 73 del Código Fiscal de la Federación.

Con lo expresado anteriormente, podemos concluir que el tipo de defraudación fiscal protege la integridad, la sinceridad, la veracidad en el pago o entero de obligaciones fiscales, específicamente, de impuestos (83).

(83) Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Consideraciones de Teoría Jurídica sobre el delito de defraudación fiscal.- 1970 (56) 75-76. Romero Apis, José E.

C A P I T U L O I I

PROCEDIBILIDAD DE LA ACCION PENAL DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL FEDERAL

A.- EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACION

- a) CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
- b) LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL
- c) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION
- d) REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
- e) ACUERDO DE INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA
- f) ACUERDO DELEGATORIO DE FACULTADES

B.- QUERRELLA POR PARTE DE LA AUDITORIA FISCAL

C.- REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD

D.- LA PRESCRIPCION

C A P I T U L O I I

PROCEDIBILIDAD DE LA ACCION PENAL DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL FEDERAL

A.- EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACION

a) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La base constitucional de las autoridades fiscales para realizar visitas domiciliarias se encuentra en el segundo párrafo del artículo 16 - Constitucional, al establecer dicho numeral en forma expresa que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

En la Constitución de 1857, ya se encontraba incluida la garantía - consagrada en el artículo 16 Constitucional. Sin embargo, su redacción - era imprecisa, ya que incluía indebidamente las cuestiones relativas al procedimiento que debía seguirse en casos de aprehensión, por lo que al no tener una redacción clara y precisa, propiciaba la impunidad de graves delitos.

Aunado a lo expuesto, se considera que existía incertidumbre del contenido de la garantía en cuestión, pues durante el porfiriato, su redacción se prestó a serias irregularidades y a la realización de prácticas - viciosas, sobre todo tratándose de personas ignorantes de sus derechos, ya que no eran respetados éstos y las órdenes de aprehensión se realizaban con apoyo en situaciones de poder y no en los principios constitucionales.

Por otra parte, Carranza entregó el proyecto de Constitución reformada, en la cual se proponían reformas a la Constitución de 1857, entre - las cuales figura la reforma al artículo 16 Constitucional para quedar como sigue:

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, - papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. No podrá librarse ninguna orden de aprehensión o detención a no ser por la autoridad judicial, sin que proceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley castigue con pena corporal y sin que estén apoyadas aquéllas por declaración, bajo protesta, de persona digna de fe o por -- otros datos que hagan probable la responsabilidad del inculcado, hecha excepción de los casos de flagrante delito, en que cualquier persona puede aprehender al delincuente y a sus cómplices,

poniéndolos, sin demora, a la disposición de la autoridad inmediata. Solamente en casos urgentes, cuando no haya en el lugar ninguna autoridad judicial y tratándose de delitos que se persiguen de oficio, podrá la autoridad administrativa, bajo su más estrecha responsabilidad, decretar la detención de un acusado, poniéndolo inmediatamente a disposición de la autoridad judicial. En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente, debe limitarse la diligencia, levantándose, al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o en su ausencia, o negativamente, por la autoridad que practique la diligencia.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades -- prescritas para los cateos.

La correspondencia que bajo cubierta circule por las estafetas estará libre de todo registro y su violación será penada por la ley.

En tiempo de paz ningún miembro del Ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra, los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente" (84).

En relación a este último precepto, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente establece que:

"Art. 42.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades -- fiscales, estará facultada para:

I.- Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones.

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

(84) Instituto de Investigaciones Jurídicas.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Comentada).- UNAM.- 1a. edición.- México, 1985.- Pág. 41-44.

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VI.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la propia Secretaría, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente".

Cabe señalar que las autoridades fiscales deben fundamentar y motivar todos sus actos, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional, ya que al consagrarse tal situación como una garantía individual, implica para las autoridades de cualquier categoría, la obligación de actuar siempre con apego a las leyes y a la propia Constitución de manera que sus actos no sean emitidos arbitrariamente.

Lo que significa para el estudio de Defraudación Fiscal que se realiza, que toda orden de aprehensión o detención que llegare a dictar la autoridad judicial, debe reunir como requisitos, por una parte, la existencia de una querrela, acusación o denuncia de un hecho que la ley castigue con pena corporal.

Lo anterior significa que, existiendo causa para la presentación de una denuncia, acusación o querrela, ésta habrá de formularse ante autoridad competente, es decir, ante el Ministerio Público Federal, representante de la sociedad para tales efectos. Ante él habrá de señalarse los elementos en que se funde una orden de aprehensión, indicándose en el mismo en qué consiste la presunción de responsabilidad del inculcado, a efecto de ser examinada ésta y en caso de encontrarla justificada, proceder a consignar los hechos constitutivos de una violación legal -- que amerite la imposición de una pena corporal, ante la autoridad judicial que corresponda.

La ejecución de dicha orden la hará la policía judicial, ajustando sus actos al contenido expreso del libramiento respectivo, o sea en los términos indicados en el documento que reciba.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido, que para la procedencia de una orden de aprehensión, no es suficiente que la misma haya sido dictada por la autoridad judicial competente, en virtud de la denuncia o querrela de un hecho que la ley castiga con pena corporal, sino que es necesario además, que el hecho o hechos denunciados constituyen en realidad un delito que la ley castigue con pena corporal, por lo que el juez deberá hacer un estudio de las circunstancias en que el acto haya sido ejecutado, para dilucidar si la orden de captura puede constituir o no violación de garantías.

Es por ello, que las visitas domiciliarias en materia fiscal deben de cumplir con los requisitos que señalan los artículos 38, 43, 44 y 46 del Código Fiscal de la Federación vigente, ya que para que las autoridades fiscales inicien una visita domiciliaria, tienen que emitir una orden, la cual debe estar debidamente fundada y motivada, es decir, contener el ordenamiento legal, los preceptos y sus fracciones en que se encuentra apoyada la orden, señalando el objeto de la auditoría, así como el ejercicio y periodo sujeto a revisión, indicándose las razones del - porque y para que se emite la orden, estando estas relacionadas con las

disposiciones legales invocadas, encontrándose en esto último, la garantía de seguridad jurídica para los contribuyentes.

Aunado a lo anterior, toda orden de auditoría debe ser escrita, - emitida por autoridad competente, contener la firma autógrafa de dicha - autoridad, señalar el nombre del contribuyente a quien va dirigida, el lugar o lugares en donde se practicará la auditoría, el objeto y el nombre de las personas que la realizarán.

Por otra parte, la potestad tributaria del Estado es ejercida por éste a través del Poder Legislativo por disposición expresa del artículo 73 fracción VII, en relación con la fracción XXIX del mismo artículo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente y otorga al Congreso de la Unión, potestad tributaria para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Aún cuando ésta es una facultad expresamente concedida a la Federación, los Estados también pueden establecer las contribuciones necesarias a cubrir sus presupuestos, ya que de no ser así, perderían por completo su soberanía al tener que depender económicamente de la Federación.

Finalmente, el artículo 89 en su fracción primera de la Constitución Política vigente, faculta y obliga al Presidente de la República a promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, prove

yendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, es decir, autoriza al titular del Poder Ejecutivo a que provea lo necesario para que las leyes expedidas por el Congreso de la Unión sean cumplidas por los que se encuentran obligados a contribuir para que el Estado cumpla con sus objetivos.

b) Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

En la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se precisan cuales son las Unidades Administrativas con que cuenta el Poder Ejecutivo, así como los servidores públicos que estarán a cargo de las mismas.

Gabino Fraga señala que la Administración Pública desde el punto de vista formal es "el organismo público que ha recibido del poder político la competencia y los medios necesarios para la satisfacción de los intereses generales" y desde el punto de vista material es "la actividad de este organismo considerado en sus problemas de gestión y de existencia propia tanto en sus relaciones con otros organismos semejantes como con los particulares para asegurar la ejecución de su misión" (85).

Por otra parte, para Acosta Romero "La administración pública es -

(85) Fraga, Gabino.- Derecho Administrativo.- Editorial Porrúa.- México, 1989.- Pág. 119.

la parte de los órganos del Estado que dependen directa o indirectamente del Poder Ejecutivo, tiene a su cargo toda la actividad estatal que no desarrollan los otros poderes (Legislativo y Judicial), su acción es continua y permanente, siempre persigue el interés público, adopta una forma de organización jerárquizada" (86).

La evolución Legislativa en relación a las estructuras del Poder Ejecutivo Federal, culminó con la promulgación de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en el Diario Oficial del 29 de diciembre de 1976.

La Administración Pública Federal encuentra sus bases legales en el artículo 90 de la Constitución Política vigente, así como el artículo 10. de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal que establece:

"Art. 90 Constitucional. La administración pública federal será centralizada y paraestatal conforme a la ley orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación, que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

(86) Acosta Romero, Miguel.- Teoría General del Derecho Administrativo.- Editorial Porrúa.- México, 1984.- Pág. 64.

Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal o entre éstas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos".

Para Acosta Romero la centralización administrativa es "la forma de organización administrativa en la cual, las unidades, órganos de la administración pública, se ordenan y acomodan articulándose bajo un orden jerárquico a partir del Presidente de la República, con el objeto - de unificar las decisiones, el mando, la acción y la ejecución" (87).

La centralización administrativa implica la unidad de los diferentes órganos que la componen y entre ellos, existe un acomodo jerárquico, de subordinación frente al titular del Poder Ejecutivo, de coordinación entre las Secretarías, Departamentos de Estado y Procuraduría General - de la República y de subordinación en el orden interno, por lo que respecta a los órganos de cada Secretaría, Departamento de Estado y Procuraduría.

Esa unidad se aprecia a través de la relación jerárquica, que es el orden y grado que guardan entre sí los distintos órganos de la Administración Pública, establecida a través de un vínculo jurídico entre -

(87) Acosta Romero, Miguel.- Teoría General del Derecho Administrativo.- Editorial Porrúa.- México, 1984.- Pág. 70.

ellos, para determinar órganos superiores, coordinados e inferiores, mediante el ejercicio de los poderes que implica la propia relación y que se ejercen por los titulares (personas físicas) de los mismos.

La relación de jerarquía y la existencia de líneas de autoridad, que llevarán las decisiones desde la planeación, dirección, hasta la ejecución, coordinación y control, existe no sólo en la Administración Pública y en todas sus variantes de estructura formal, sino también en las empresas privadas, es evidente que se dan las escalas jerárquicas - desde los cuerpos colegiados de máxima autoridad interna, hasta los - puestos de más baja categoría, la relación jerárquica es un instrumento jurídico, político, administrativo, en el Poder Ejecutivo y, se presenta en todas las formas de organización, la centralizada y de la llamada paraestatal, como lo establece la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

La relación jerárquica como vínculo jurídico no existe en un ordenamiento determinado, sino que se encuentra distribuida en la legislación del país.

El número y composición de las unidades administrativas centralizadas es muy variable. Por lo que se refiere a la Administración Pública Centralizada, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal - en su artículo 14 dispone:

"Art. 14. Al frente de cada Secretaría habrá un Secretario de Estado, quien para el despacho de los asuntos de su competencia, se auxiliará por los Subsecretarios, Oficial Mayor, Directores, Subdirectores, Jefes y Subjefes de Departamento, Oficina, Sección y Mesa y por los demás funcionarios que establezca el reglamento interior respectivo y otras disposiciones legales.

En los juicios de amparo, el Presidente de la República podrá ser representado por el titular de la dependencia a que corresponde el asunto, según la distribución de competencia".

Por otra parte, la competencia de cada Secretaría se encuentra prevista en un sinnúmero de disposiciones fiscales y tomando en cuenta que además cambian con frecuencia. El artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal señala que:

"Art. 16. Corresponde originalmente a los titulares de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos el trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero para la mejor organización del trabajo, podrán delegar en los funcionarios a que se refiere los artículos 14 y 15, -- cualesquiera de sus facultades, excepto aquellas que por disposición de ley o del reglamento interior respectivo, de

ban ser ejercidas precisamente por dichos titulares. En los casos en que la delegación de facultades recaiga en jefes de oficina, de sección y de mesa de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, aquéllos conservarán su calidad de trabajadores de base en los términos de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado. Los propios titulares de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, también podrán adscribir orgánicamente las unidades administrativas establecidas en el reglamento interior respectivo, a las Subsecretarías, Oficialía Mayor y a las otras unidades de nivel administrativo equivalente que se precisen en el mismo reglamento interior. Los acuerdos por los cuales se deleguen facultades o se adscriban unidades administrativas, se publicarán en el Diario Oficial de la Federación".

Mientras tanto, el artículo 17 del mismo ordenamiento jurídico, - establece la posibilidad de que las Secretarías de Estado, cuenten con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables.

Constitucionalmente, las Secretarías aparecen en la Constitución

de Apatzingán de 22 de octubre de 1814, Actualmente, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976, con reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 4 de enero, 29 de diciembre de 1982 y 21 de febrero de 1992 en su artículo 26, establece 17 Secretarías de Estado y el Departamento del Distrito Federal, dependencias con que cuenta el Poder Ejecutivo para el estudio, planeación y despacho de los negocios del orden administrativo, de las cuales nos interesa la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debido a la naturaleza del presente trabajo.

Conforme al artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; entre otras facultades, le corresponde formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales, así como las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos Federales y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales; dirigir la policía fiscal de la Federación y los servicios aduanales y de inspección; realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del Crédito Público y dirigir la política monetaria y crediticia, manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal; planear, coordinar y evaluar el sistema bancario del país, ejercer las funciones que le señalan las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones auxiliares de crédito

to; representar el interés de la Federación en controversias fiscales y las demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

Finalmente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en cumplimiento con lo dispuesto por el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal contará con un Reglamento Interior que será expedido por el Presidente de la República, en el cual se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas, así como la forma en que los titulares podrán ser suplidos en sus ausencias.

c) Código Fiscal de la Federación.

En el Código Fiscal de la Federación se otorgan facultades a las autoridades fiscales, para comprobar si los contribuyentes, ya sea persona física o persona moral han cumplido con sus obligaciones fiscales.

El artículo 42 del actual Código es claro al establecer que las autoridades fiscales gozan de facultades para revisar las declaraciones de los contribuyentes que deban presentar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y practicarles visitas a ellos y a los responsables solidarios y de los terceros relacionados con ellos e inclusive para practicar u ordenar se practique la

verificación física de toda clase de bienes, todo con el objeto de cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

En el Ordenamiento en comento, se obliga a los contribuyentes a permitir la actuación de la autoridad fiscal, a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales, y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Por otra parte, las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, es decir, que podrán utilizar los medios de comprobación con que cuentan, en la forma que lo consideren conveniente. Las facultades de comprobación de las autoridades fiscales encuentran su fundamentación en los artículos 42 fracciones II, III y VI, 44, 45, 46, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61 y 62 del Código Fiscal de la Federación vigente.

A continuación se analizará en forma detallada cada una de las facultades apuntadas.

I) Revisión de Declaraciones.

La declaración fiscal es el documento, mediante el cual los contribuyentes manifiestan a las autoridades fiscales las actividades realiza--

das, así como los ingresos que obtuvieron y el impuesto que les corresponde cubrir, estos son formulados por los propios contribuyentes, es decir, cumplen con su obligación de declarar.

Conforme al artículo 31 del Código Fiscal de la Federación vigente, las personas físicas, así como las personas morales tienen la obligación de presentar las declaraciones respectivas en las formas que para tal efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, en el caso de que las formas para la presentación de las declaraciones o avisos no hubieran sido aprobados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los obligados a presentarlas las formularán por escrito, el cual debe de contener:

- a) Nombre
- b) Domicilio
- c) Clave de Registro Federal de Contribuyentes
- d) El ejercicio y los datos relativos a la obligación
- e) El monto de la obligación.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales estará facultada para requerir a los contribuyentes, con el objeto de llevar a cabo en sus oficinas la revisión de la contabilidad, así como los datos o los documentos o informes que se les requieran, todo esto ajustándose a -

los procedimientos establecidos para tal efecto en el Código Fiscal de la Federación vigente, siendo estos los siguientes:

- La solicitud se notificará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes, por la persona a quien va dirigida, o bien podrá notificarse en su casa habitación o lugar donde se encuentre.
- En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se deben proporcionar los informes o documentos.
- Los informes, libros o documentos requeridos, deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

Lo anterior, se encuentra expresamente establecido en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación vigente, además de que cuando las autoridades fiscales conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución, la cual se notificará en el lugar señalado en la fracción I del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación vigente.

En el caso de que las autoridades fiscales soliciten datos, informes o documentos del contribuyente, responsable solidario o tercero, con motivo de sus facultades de comprobación, se tendrán los siguientes plazos para su presentación:

- Los libros y registros que forman parte de su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentarse de inmediato, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico en su caso.
- Seis días contados a partir del siguiente a aquél en que se le notificó la solicitud respectiva, cuando los documentos sean de los que deba tener en su poder el contribuyente y se los soliciten durante el desarrollo de una visita.
- Quince días contados a partir del siguiente a aquél en que se le notificó la solicitud respectiva.

En los casos en que no estén comprendidos en este inciso se podrán ampliar por las autoridades fiscales por diez días más, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención, todo esto es con fundamento en el artículo 53 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Finalmente, cabe señalar que este medio de comprobación lo realizan tanto autoridades centrales, como autoridades regionales, e inclusive aquéllas autoridades estatales coordinadas teniendo que sujetarse a lo establecido, en lo referente a las formalidades establecidas en el Código Fiscal de la Federación vigente, así como en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los Acuerdos de Delegación de Facultades; y en los Convenios de Coordinación Administrativa.

II) Revisión de Dictámenes sobre los Estados Financieros realizados por Contador Público registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El dictámen de contador público sobre Estados Financieros, es la descripción pormenorizada y completa de la contabilidad que los contribuyentes manejan en sus empresas o establecimientos con respecto a las actividades que éstas realizan y su situación fiscal.

Ahora bien, el contador público que desea obtener el registro ante las autoridades fiscales, deberá ajustarse a lo establecido en los artículos 52 fracción I del Código Fiscal de la Federación y el artículo 45 de su reglamento, esto es, presentará su solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

- El que acredite su nacionalidad mexicana
- Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública
- Constancia emitida por Colegio de Contadores Públicos que acredite su calidad de miembro activo.

Asimismo, deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionados que amerite pena corporal.

Por otra parte, los contribuyentes que deseen dictaminar sus estados financieros ante las autoridades fiscales competentes, deberán presentar aviso suscrito por ellos y el contador público, dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales, pero cuando se hubiese dado el aviso a que se refiere el artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, deberá el contribuyente presentar ante la autoridad fiscal competente, el dictámen relativo a sus estados financieros y los demás documentos.

La autoridad fiscal competente, podrá conceder prórroga hasta por un mes para la presentación del dictámen y los documentos requeridos; si existen causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo citado en el artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Cuando la visita domiciliaria se refiera a ejercicios anteriores al que se dictamina, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tomará en cuenta los antecedentes del contribuyente respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales de éste y podrá dar efectos a la presentación del aviso, notificando al contribuyente y al contador público dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se efectúe dicha presentación.

En los casos de fusión o liquidación, el dictámen se podrá presentar tanto por el ejercicio de doce meses, como por el ejercicio irregular que se origina con el cambio, siempre que dicha presentación se efectúe, en cada caso dentro del plazo establecido en el segundo párrafo del artículo 46 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente.

El contribuyente que hubiera dado el aviso para dictaminar los estados financieros deberá presentar el original y copia de los siguientes documentos:

- Carta de presentación del dictámen.
- Dictámen del Contador Público, firmado por éste y el contribuyente.
- Examen de los estados financieros básicos, hecho por el contador público.
- Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, emitido por el contador público.
- Informe complementario sobre el impuesto al valor agregado.
- Anexos complementarios a los estados financieros.

La autoridad fiscal al revisar el dictamen y demás documentos a que se refieren los artículos 52 del Código Fiscal de la Federación y el artículo 50 de su Reglamento, podrá requerir, de conformidad con el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente:

- I. Al contador público que haya formulado el dictámen, lo siguiente:
 - a) Cualquier información que conforme al Código, y este documento debe ra estar incluída en los estados financieros dictaminados.
 - b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada.
 - c) Información pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obli gaciones fiscales del contribuyente.
 - d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original.

- II. Al contribuyente, la información y documentación a que se refiere - los incisos e y d cuando no haya sido proporcionada por el contador público; dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al conta dor público.

- III. A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solida rios, la información y documentación que consideren necesaria para - verificar si son ciertos los datos consignados en el dictámen y de más documentos.

Se considera que la autoridad inicia la comprobación del dictámen, cuando requiere por escrito al contribuyente o responsable solidario do cumentación, registros o sistemas contables originales, no proporciona-- dos por el contador público.

Finalmente, cuando el contador público no de cumplimiento a las disposiciones referidas en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente, la autoridad fiscal previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el contador público hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro, además de que se dará inmediatamente aviso por escrito al Colegio Profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a quien pertenezca el contador público en cuestión.

III) Visitas Domiciliarias.

Las visitas domiciliarias constituyen la forma principal de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente o del responsable solidario, ya que comprende una verificación detallada de las actividades efectuadas por ellos.

El fin que se persigue al practicar una visita domiciliaria en el domicilio fiscal del contribuyente, es cerciorarse de las irregularidades hechas al omitirse los contribuyentes de que se tenga conocimiento - mediante la revisión de declaraciones, del dictamen de estados financieros formulados por contador público registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

A continuación se dará una explicación breve de los requisitos que constitucionalmente se establecen para la decretación de una visita domiciliaria a un contribuyente.

Primeramente, el artículo 16 Constitucional en su segundo párrafo, establece que las autoridades administrativas podrán practicar visitas - domiciliarias para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales mediante mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal de esa determinación.

La competencia es la facultad atribuida a una autoridad para llevar a cabo determinadas funciones o para realizar determinados actos judiciales, por lo que respecta a la fundamentación y motivación, cualquier autoridad sólo puede ejecutar lo permitido por una disposición legal; es decir, aquello que no se apoye en un principio de tal naturaleza, carece de base de institución y contraria a la norma fundamental. Al establecer el artículo 16 Constitucional el requisito de fundamentación y motivación, es debido a que las autoridades deben de actuar siempre con apego a las leyes y a la propia Constitución, para que de esta manera, el individuo no quede en una situación de desventaja frente a los actos jurídicos emitidos por la autoridad.

En la orden de visita, se deberá indicar:

- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita, el aumento de lugares a visitar deberá verificarse al visitado.
- El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en un número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita - se notificará al visitado.
- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, señalarán - los datos suficientes que permitan su identificación.
- Las prestaciones fiscales que se van a verificar; el o los ejercicios a que tiene que limitarse la comprobación.

En este orden de ideas, implica que la orden de visita emitida por la autoridad competente y con los requisitos del artículo 16 Constitucional, debe ser específico y no genérico, pues de lo contrario, sería contrario a las formalidades que establece la Constitución, así como lo que establece el artículo 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación vigente.

La visita en el domicilio fiscal, se desarrollará conforme a las siguientes formalidades.

- Se levantará acta de toda visita en el domicilio fiscal, en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido por los visitantes.
- En el caso de que se realice una visita simultánea en dos o más lugares, se levantará acta parcial en cada uno de ellos, las cuales se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares.
- Cuando en el desarrollo de una visita, las autoridades fiscales, conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones, las originarán en forma circunstanciada en actas parciales.

En la última acta parcial que al efecto se levante, no hará mención expresa de tal circunstancia y entre éste y el acta final, deberán transcurrir cuando menos quince días, durante las cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o requisitos que demuestren los hechos u omisiones. Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas, si antes del cierre del acta final, el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros no señalados, el lugar -- donde se encuentran.

Una vez terminada la revisión, los visitantes deben levantar el -

acta final en el domicilio del visitador o en las oficinas de la autoridad, en la cual se consignarán circunstanciadamente los hechos u omisiones detectados en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dichas observaciones, deberán estar fundamentadas con documentos probatorios.

Finalmente, las facultades de las autoridades fiscales, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones - por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

- Se presentó la declaración del ejercicio
- Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que - corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.
- Se hubiese cometido la infracción a las disposiciones fiscales - pero si la infracción fuese de carácter continuo, el término correrá a partir del día siguiente al que hubiese cesado la consumación.

El plazo será de diez años cuando el contribuyente no haya presen-

tado su solicitud en el registro federal de contribuyentes o no lleve con-
tabilidad, así como por los ejercicios en que no presente alguna declara-
ción del ejercicio estando obligado a presentarlas; en éste último caso,
el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en
que se debió haber presentado la declaración del ejercicio.

Los plazos anteriores, que se encuentran establecidos en el Código
Fiscal de la Federación vigente, no extinguirán las facultades de las au-
toridades fiscales, tratándose de la investigación de hechos constituti-
vos de delitos en materia fiscal.

d) Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito
Público.

Para cada Secretaría, el Presidente de la República deberá expedir
un Reglamento Interior, de conformidad con el artículo 89 fracción I de
la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como los ar-
tículos 14, 16, 17 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública -
Federal.

El Reglamento en cita, fue publicado en el Diario Oficial de la Fe-
deración el 24 de febrero de 1992, en donde se precisa la competencia y
organización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Para el despacho de los asuntos de su competencia, el artículo 2º

de dicho Ordenamiento, señala quienes son los servidores públicos y cuales son las Unidades Administrativas con las que contará dicha Secretaría.

En ese orden de ideas, la dependencia del Ejecutivo, de conformidad con el artículo 59 fracción XIX del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tendrá entre otras Unidades Administrativas, a la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, la cual estará a cargo de un Director General, auxiliado por los Directores de:

- Dirección de Programación
- Dirección de Auditoría Fiscal Integral
- Dirección de Auditoría Fiscal a Renglones Específicos
- Dirección de Auditoría Fiscal de Gabinete
- Dirección de Asuntos de Defraudación Fiscal
- Dirección de Auditoría de Dictámenes
- Dirección de Auditoría Fiscal a Entidades Paraestatales
- Dirección de Asuntos de Comercio Exterior
- Dirección de Normalidad

Cabe hacer mención que con el reciente Decreto por el que se reformaron varias disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Dirección de Asuntos Internacionales, actualmente la Dirección de Auditoría Internacional, ya no forma parte de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, sino que depende directamente de la Subsecretaría de Ingresos y tiene conferidas faculta

des expresas en el artículo 51 del Ordenamiento en cita, por lo que podrá ordenar y practicar los actos de comprobación necesarios para la obtención de la información y documentación tendiente al combate de la evasión y el fraude fiscal.

Aunado a lo expuesto, a continuación se transcriben las fracciones del artículo 59 de dicho Reglamento Interior, en las cuales se establece la competencia de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

Art. 59.- Compete a la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal:

Fracción IX.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, vigilancia, reconocimiento aduanero, derivado del mecanismo de selección aleatoria y verificaciones, así como - los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para - comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuesto, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal, - inclusive aquellos otros actos de comprobación que sean necesarios para la obtención de los informes y documentos que resulten procedentes para ser proporcionados a las autoridades fiscales extranjeras de acuerdo con los Convenios de Intercambio de Información Fiscal que se tengan celebrados; ejercer las atribuciones anterior

res para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones sobre control de cambios; ordenar y practicar la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, incluso la referente a vehículos de procedencia extranjera en tránsito; tramitar y resolver el procedimiento administrativo de investigación y audiencia en materia aduanera, cuando sea consecuencia del ejercicio de las facultades anteriores; así como expedir las credenciales o constancias de identificación del personal que se autorice para la práctica de las visitas domiciliarias, auditorias, inspecciones, verificaciones o reconocimientos antes mencionados.

Fracción X.- Solicitar de las autoridades fiscales de países con los que se tenga celebrado convenio sobre el particular, la información y documentación fiscal necesarias para el ejercicio de las facultades de comprobación y determinación de créditos fiscales, en los términos del convenio respectivo, así como recibir para su estudio y dictaminación y trámite, la información y documentación que dichas autoridades fiscales envían en cumplimiento del convenio de que se trate.

Fracción XI.- Revisar las declaraciones de los obligados y comprobar el cumplimiento de las disposiciones en las materias señaladas en la fracción anterior.

Fracción XII.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados para que exhiban y, en su

caso proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que tengan - con motivo de sus funciones, todo ello para proceder a su revisión, a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en las materias señaladas en la fracción IX de este artículo.

Fracción XIII.- Ordenar y practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal cuando, a su juicio hubiera peligro de - que el obligado se ausente o se realice la enajenación u ocultamiento de bienes o cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales; así como levantarlo cuando proceda.

Fracción XIV.- Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo o el secuestro de mercancías de comercio exterior o sus medios de transporte y notificar el inicio del procedimiento administrativo de investigación y audiencia en materia aduanera, cuando sea consecuencia del ejercicio de sus facultades, así como tramitar y resolver dicho procedimiento.

Fracción XV.- Autorizar a los Contadores Públicos para formular dictámenes sobre los Estados Financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes, elevar el registro y control - de dichos Contadores; revisar que los mencionados dictámenes reu-

nan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales; así como suspender o cancelar en los casos que procedan, el registro correspondiente, por no cumplirse con dichas disposiciones fiscales.

Fracción XVI.- Comunicar los resultados obtenidos en la revisión de gabinete y de dictámenes formulados por Contadores Públicos registrados, así como de las visitas domiciliarias de auditoría, de inspección y demás actos de comprobación, a las autoridades fiscales en materias distintas a las de su competencia, incluso a las autoridades facultadas para imponer sanciones por infracciones al régimen de control necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades.

Fracción XVII.- Designar los peritos que se requieran para la formulación de los dictámenes técnicos relacionados con los asuntos de su competencia.

Fracción XVIII.- Determinar el valor normal de las mercancías de importación, así como señalar, de oficio o a petición de parte, -- con objeto de facilitar las operaciones aduanales, porcentajes fijos de ajuste en el precio de factura de mercancías de importación cuando existan vinculaciones entre el vendedor y el comprador o en tre una persona asociada en negocios con ambos.

Fracción XIX.- Determinar los impuestos y sus accesorios, de carácter federal, a cargo de los contribuyentes responsables solida-

rios y demás obligados, así como determinar los derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios que no estén señalados como la competencia de otra unidad administrativa de la Secretaría o de otra Secretaría de Estado.

Fracción XX.- Dar a conocer al visitado la determinación de las consecuencias legales de los hechos u omisiones imputables a éste, conocidos con motivo de la visita domiciliaria que practique y hacer constar dicha determinación en el acta final que se levante.

Asimismo, en el Ordenamiento de referencia se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, contará con órganos desconcentrados para el mejor desempeño de sus funciones, regulándose las materias y facultades otorgadas a tales órganos, en el propio Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por otra parte, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público contará con órganos desconcentrados para el mejor desempeño de sus funciones, los cuales se encuentran estipulados en el Reglamento Interior en cita, así como en el Acuerdo Delegatorio de Facultades de dicha Secretaría.

En este orden de ideas, el Reglamento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público contempla a las Administraciones Fiscales Federales, - las cuales dependen jerárquicamente de las Coordinaciones de Administración Fiscal y éstas a su vez de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El artículo 111 del Ordenamiento en cita, establece la competencia de las Administraciones Fiscales, para lo cual señala:

Art. 111.- Compete a las Administraciones Fiscales Federales dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponde en los términos y con las excepciones, números, nombre y estructura que enseguida se menciona:

A.- Ejercer las facultades siguientes:

I a XX.-

XXI.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones y verificaciones; realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal; ejercer dichas atribuciones para certificarse del cumplimiento de las disposiciones sobre control de cambios; así como expedir las credenciales o constancias de identificación del personal que se autorice para la práctica de las visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones o verificaciones correspondientes.

XXII.- Tramitar y resolver el procedimiento administrativo de investigación y audiencia en materia aduanera de su competencia.

XXIII.- Revisar las declaraciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados y comprobar el cumplimiento de - sus obligaciones fiscales en materia de impuestos, derechos, aprovechamientos y accesorios de carácter federal, así como ejercer di chas atribuciones para cerciorarse del cumplimiento de las disposi ciones sobre el control de cambios.

XXIV.- Dirigir y operar la Sala de Servicios Aduanales de pasajeros del país en vuelos internacionales establecida dentro de su circuns cripción territorial, respecto a la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y medios de transporte; el des pacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida, así como la vigilancia del cumplimiento de las - obligaciones respectivas, inclusive las establecidas por las dispo siciones sobre recaudación, cobro coactivo, imposición de sancio-- nes, contabilidad de ingresos y movimiento de fondos. De conformi dad con lo dispuesto en el artículo 63, fracción XXIX de este Re- glamento, la Administración Fiscal Federal Oriente del Distrito Fe deral, no podrá ejercer las facultades a que se contrae esta frac- ción.

XXV.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y de terceros con ellos relacionados para que exhiban y en su caso pro- porcionen la contabilidad, declaraciones o avisos, los datos, otros

documentos e informes, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, para proceder a su revisión, a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en las materias señaladas en las dos fracciones anteriores, pudiendo efectuar los requerimientos a que esta fracción se refiere a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados con domicilio fuera de su circunscripción territorial, cuando tenga relación con los contribuyentes domiciliados en su propia circunscripción territorial.

XXVI.- Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo o el secuestro de mercancías de comercio exterior o sus medios de transporte y notificar el inicio del procedimiento administrativo de investigación y audiencia en materia aduanera, cuando este tenga su origen en una visita domiciliaria, así como tramitar y resolver dicho procedimiento.

XXVII.- Autorizar a los Contadores Públicos registrados para formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes de su competencia.

XXVIII.- Revisar los dictámenes formulados por Contador Público registrado sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos, derechos, contri

buciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios federales, así como ejercer dichas atribuciones para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones sobre el control de cambios.

XXIX.- Informar a la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal de las irregularidades cometidas por los Contadores Públicos - al formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes de que tengan conocimiento con motivo de sus actuaciones.

XXX.- Comunicar los resultados obtenidos en la revisión de gabinete y de dictámenes formulados por Contador Público registrado, así como de las visitas domiciliarias de auditoría y de inspección, a las autoridades fiscales u organismos facultados para determinar créditos fiscales en materias distintas a las de su competencia, - incluso a las autoridades facultadas para imponer sanciones por infracciones al régimen de control de cambios, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades u organismos ejerzan sus facultades.

XXXI.- Determinar el valor normal de las mercancías de importación

XXXII.- Determinar los impuestos y sus accesorios, de carácter federal a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, así como determinar los derechos, contribuciones de

mejoras, aprovechamientos y sus accesorios que no estén señalados como de la competencia de otra unidad administrativa de la Secretaría o de otra Secretaría de Estado.

XXXIII.- Dar a conocer al visitado la determinación de las consecuencias legales de los hechos u omisiones imputables a éste, conocidos con motivo de la visita domiciliaria que practique y hacer constar dicha determinación en el acta final que se levante.

En el mismo artículo del Ordenamiento de referencia se establecen los servidores públicos que estarán al frente de cada una de las Administraciones Fiscales Federales.

D.- Cada Administración Fiscal Federal:

a) Estará a cargo de un Administrador Fiscal Federal que será auxiliado con excepción de los casos señalados por los incisos b) y c) siguientes, por los Subadministradores de Auditoría Fiscal Federal "1", "2"

b) Las Administraciones Fiscales Federales en el Norte, Centro, Sur y Oriente del Distrito Federal y en Tlanepantla, Estado de México, estarán a cargo de un Administrador Fiscal Federal que será auxiliado por los Subadministradores Generales de Auditoría Fiscal Federal, así como por los Subadministradores de Auditoría -

Fiscal Federal "1", "2" y "3". Por los Jefes de Departamentos de Revisión de Declaraciones; de Revisión de Dictámenes; de Liquidación de Declaraciones y Dictámenes; de Auditoría Intermedia "1" y "2"; de Auditoría Fiscal "1" y "2"; de Liquidación de Actas "1" y "2"; por los auditores inspectores que sean necesarios.

.....

c) En las Administraciones Fiscales Federales de Guadalajara, - Monterrey y Puebla, el Administrador será auxiliado por los Subadministradores Generales de Auditoría Fiscal Federal; así como por los Subadministradores de Auditoría Fiscal Federal "1" y "2". Por los Jefes de Departamento de Revisión de Declaraciones; de Revisión de Dictámenes; de Liquidación de Declaraciones y Dictámenes; de Auditoría Intermedia "1" y "2"; de Auditoría Fiscal "1" y "2"; y por los auditores, inspectores que sean necesarios.

Art. 112.- Compete a las Administraciones Fiscales Federales Especiales, dentro de la circunscripción territorial - que a cada una corresponda, en el número, nombre y estructura que enseguida se menciona:

A.- Ejercer las facultades señaladas en el artículo 111, fracciones XVII a la XXXVIII, así como XL a XLII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en relación con - los sujetos siguientes:

Fracción I.- Las instituciones de crédito, las organizaciones auxiliares de crédito, las casas de cambio, las instituciones para el depósito de valores, de seguros y de fianzas, así como las sociedades de inversión, las bolsas de valores y las casas de bolsa.

Fracción II.- Las sociedades mutualistas que no operen con terceros siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios.

Fracción III.- Las sociedades mercantiles que cuenten con autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para operar como controladoras y las controladas en los términos del Capítulo IV del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta; caso en el que será competente la Administración Fiscal Federal Especial en cuya circunscripción esté el domicilio fiscal de la sociedad controladora, inclusive respecto de las sociedades controladas con domicilios fuera de su circunscripción.

B.- El número, nombre, sede y circunscripción de las Administraciones Fiscales Federales Especiales será el siguiente:

- 1.- Metropolitana, con sede en el Distrito Federal
- 2.- Noroeste, sede en Guadalupe, Estado de Nuevo León.

La circunscripción de las Administraciones Fiscales Federales Especiales coincidirá con la de la Coordinación de Administración Fiscal del mismo nombre, de la cual dependerá.

C.- Las Administraciones Fiscales Federales Especiales, estarán a cargo de un Administrador Fiscal, que será auxiliado por los Subadministradores Generales; por los Jefes de Departamento, Coordinadores, Supervisores, Auditores y Ayudantes de Auditor que sean necesarios. La Administración Fiscal Federal Especial Metropolitana - estará a cargo de un Administrador Fiscal Federal, que será auxiliado por los Subadministradores Generales; de Auditoría Fiscal a Instituciones de Crédito; de Auditoría Fiscal a Intermediarios Financieros no Bancarios; de Auditoría Fiscal a Intermediarios del Mercado de Valores; de Auditoría Fiscal de Dictámenes; y de Operación Administrativa; por los Subadministradores Técnicos "A", "B", "C" y "D"; de Auditoría a Instituciones de Crédito "A" y "B"; de Auditoría a Intermediarios Financieros no Bancarios "A" y "B"; de Auditoría a Intermediarios de Mercado de Valores "A" y "B"; de Auditoría de Dictámenes "A" y "B"; de Planeación y Control; y de Capacitación; y Ayudantes de Auditor que sean necesarios.

e) Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria.

Para el estudio de la Defraudación Fiscal que se realiza, es necesario mencionar el Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria celebrado entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América el 9 de noviembre de 1989 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de enero de 1990, respectivamente.

Dicho Acuerdo, fue firmado por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, en su carácter de Plenipotenciario, debidamente autorizado para el efecto, es decir, actuó en representación presidencial, con plenos poderes, conferidos por el Presidente de la República para firmar ad referendum dicho documento, con autorización del Gran Sello de la Nación y con el refrendo del Secretario de Relaciones Exteriores.

En consecuencia, al tratarse del otorgamiento de un poder plenipotenciario y no de una delegación de facultades, dicho acto no está sujeto a su publicación en el Diario Oficial de la Federación, ya que este requisito sólo se exige para los Acuerdos Delegatorios, conforme a lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Por lo anterior y toda vez que el mismo fue ratificado por el H. Senado de la República, cumple con todos los requisitos establecidos en la Constitución para su plena validez.

El objetivo principal del Acuerdo, es facilitar el Intercambio de Información Fiscal entre México y los Estados Unidos, desarrollando mejores fuentes de información para determinar y recaudar impuestos, evitando así la evasión y el fraude fiscal.

En ese orden de ideas, los tipos de información que podrán intercambiarse son los que a continuación se describen y con sus modalidades que a cada uno de los tipos de información corresponden:

1.- Información rutinaria o automática.

La información automática o rutinaria es la que obra en el Centro de Procesamiento Nacional de Datos (CPN) y/o Centros de Procesamiento Regionales, ambos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dicha información será turnada de manera trimestral a la Dirección de Informática, Unidad Administrativa de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, de conformidad con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigente.

Aunado a lo anterior, la Dirección de Auditoría Internacional está facultada para realizar actos de comprobación necesarios para la obtención de la información y documentación que resulte procedente para la determinación y recaudación de impuestos, a fin de prevenir la evasión y el fraude en materia tributaria.

Asimismo, la Dirección de Auditoría Internacional estará facultada para solicitar mediante requerimiento hecho a los contribuyentes, la información y documentación necesaria para comprobar el cumplimiento de -- las disposiciones fiscales.

La información rutinaria se remitirá a través de la Embajada del Estado contratante, en México, para proporcionar esta información no es necesario que medie oficio de solicitud específica.

2.- Información específica.

La información específica es aquélla que es solicitada por los estados contratantes mediante requerimiento o solicitud sobre un contribuyente en particular, inclusive precisando de manera concreta los rubros o renglones de una determinada contribución.

La información que se proporcione será empleada sólo para cumplir con los objetivos del Acuerdo de Intercambio de Información y se guardará en archivo confidencial.

3.- Información espontánea

La información espontánea, es aquélla que se obtiene como resultado de la actuación de las áreas operativas en el ejercicio de sus facultades de comprobación y que por su naturaleza es importante que conozca

el Estado requirente, toda vez que puede involucrar operaciones de un residente extranjero, que constituya una omisión en el pago del impuesto; para proporcionar esta información, no es necesario que medie requerimiento o solicitud.

Existen limitantes para el intercambio de información, al estipular el Acuerdo, que los Estados contratantes podrán negar la información cuando lo solicitado haga que el Estado requerido se exceda en sus facultades, exista prohibición expresa en sus disposiciones vigentes, cuando no se pueda obtener con arreglo a sus leyes, lo solicitado vaya en contra de la seguridad nacional u orden público y cuando se puedan divulgar secretos empresariales, industriales, comerciales, profesionales o procedimientos comerciales.

Finalmente, los impuestos comprendidos en el Acuerdo son:

En los Estados Unidos de América

- Impuestos Federales sobre la Renta
- Impuestos Federales sobre la Renta del Trabajo
- Impuestos Federales sobre Transferencias destinadas a evadir el impuesto sobre la renta
- Impuestos Federales sobre sucesiones y donaciones
- Impuestos Federales sobre el consumo

En México

- Impuestos Federales sobre la Renta
- Impuestos Federales sobre Productos del Trabajo
- Impuesto Federal al Activo de las Empresas
- Impuestos Federales al Valor Agregado
- Impuestos Federales sobre consumo

f) Acuerdo Delegatorio de Facultades

Es el Ordenamiento, en virtud del cual se delegan Facultades a los Servidores Públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el 8 de marzo de 1989 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de marzo del mismo año.

El Acuerdo Delegatorio de Facultades encuentra su medida y justificación en el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, así como el 1o., 2o., 4o., 6o., fracción XXVIII y 127 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, la fracción I del artículo primero de este Ordenamiento, señala quienes son los Servidores Públicos adscritos a la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, quienes van a estar facultados para ejercer actos de comprobación, así como también se precisa que las Administraciones Fiscales Federales, ejercerán las facultades que tienen - - atribuidas en cuanto a los sujetos de su competencia respecto de los demás obligados de su circunscripción territorial relacionados con ellos, en la medida en que sean necesarias para cumplir aquéllas atribuciones. Lo anterior, esta expuesto de conformidad con la fracción III del artículo Quinto del Acuerdo Delegatorio de Facultades a los Servidores Públicos.

Por otra parte, existen también los Convenios de Colaboración Administrativa, los cuales su medida y justificación se encuentra en los artículos 25 y 26 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los artículos 13, 14 y 15 de la Ley de Coordinación Fiscal, así como en el artículo 31 fracciones III y XVI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Para los fines de la presente investigación, sólo se hará mención que los Convenios de Colaboración Administrativa tienen por objeto coordinar el Sistema Fiscal de la Federación, con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, además establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales, así como fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales.

B.- Querrela por parte de la Autoridad Fiscal.

Los delitos fiscales son perseguibles de oficio y por querrela, lo anterior se encuentra expresamente establecido en la fracción I de los artículos 92 y 93 del Código Fiscal de la Federación vigente.

La querrela es "la relación de hechos constitutivos de delito, formulada ante el Ministerio Público por el ofendido o por su representante, pero expresando la voluntad de que se persiga, mientras que la denuncia es la relación de hechos constitutivos de delito, formulada ante el Ministerio Público" (88).

En este orden de ideas, los conceptos de denuncia y querrela provocaban la actividad del órgano persecutorio, el cual debe iniciar el periodo de preparación de la acción penal, con objeto de ejercitarla, en el supuesto de que mediante la oportuna averiguación llegue a reunir los elementos exigidos por el artículo 16 Constitucional.

La querrela deberá formularla la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tratándose de delitos previstos en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación vigente, los cuales establecen:

(88) Arillas Bas, Fernando.- El Procedimiento Penal en México.-Editorial Kratos.- 11a. Edición.- México, 1988.- Pág. 51-52.

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

Art. 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

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

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

III.- Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV.- Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con -- perjuicio del fisco federal.

V.- Sea responsable por omitir, por más de seis meses, - la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente. Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior.

Los procesos por delitos fiscales que requieren de querrela, o de declaración, se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien, estos créditos queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría.

La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera, lo anterior se encuentra establecido expresamente en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Por otra parte, respecto del delito de defraudación fiscal, el cuarto párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación establece que no se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

C.- Requisitos de Procedibilidad

Los requisitos de procedibilidad los define Colín Sánchez como las "condiciones que legalmente deben satisfacerse para proceder en contra de quien ha infringido una norma determinada de derecho penal" (89).

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, señala los requisitos que deben cumplirse para proceder legalmente por el delito de defraudación fiscal, entre los cuales figura la querrela.

Los requisitos con los cuales se puede iniciar el procedimiento, son denominados por la doctrina "requisitos de procedibilidad", estableciéndose como tales la denuncia y la querrela.

La querrela se estima como un requisito de procedibilidad separándose de la idea de que el delito ofende exclusivamente a la sociedad, -- dando privilegio acento al daño sufrido por el particular, razón por la cual la querrela está sujeta a la potestad del ofendido.

Manuel Rivera Silva, señala que "la exigencia de formulación de querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para

(89) Colín Sánchez, Guillermo.- Derecho Procesal Penal Mexicano.- Editorial Porrúa, S.A.- México, 1984.- Pág. 242.

la persecución de los delitos indicados en la fracción I del artículo 92, constituye un grueso error técnico, por las siguientes razones:

a) Porque la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es una Secretaría de Estado y no un particular o persona moral, siendo así imposible que haga uso de la querrela. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público maneja bienes que no pertenecen a un particular, sino a la Nación.

b) Porque si los delitos a que se refiere la fracción I, se persiguieran por querrela, admitirían perdón, extinguiéndose la acción procesal penal y la ley fiscal consagra el desistimiento.

c) Porque el Ministerio Público no podría iniciar el procedimiento sin la querrela, circunstancia divorciada de las situaciones de tacto sin la previa querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Lo lógico y jurídico sería que por medio de la denuncia hecha por cualquier sujeto ante el Ministerio Público, éste pudiera actuar desde luego y no consignar en la ley un "previamente", que sólo confunde" (90).

(90) Rivera Silva, Manuel.- Derecho Penal Fiscal.- Editorial Porrúa, S.A.- México, 1984.- Pág. 116

D.- La Prescripción.

La prescripción en materia penal señala Cuello Calón, es la "extinción de la responsabilidad penal mediante el transcurso de un período de tiempo, en determinadas condiciones son que el delito sea perseguido o - sin ser la pena ejecutada" (91). Por lo que debe distinguirse entre - - prescripción del delito (persecución del delito) y prescripción de la pena (ejecución de la pena).

El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 100 que la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente y si no tiene conocimiento, en cinco años que se -- computarán a partir de la fecha de omisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia fede--ral.

Por otra parte, Manuel Rivera Silva señala que "la prescripción a que se refiere el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación vigente, es la nacida por la consumación de los delitos fiscales, o sea, la - acción procesal penal o lo que es lo mismo la facultad del Estado en los

(91) Cuello Calón, Eugenio.- Derecho Penal.- Editorial Bush.- Barcelona, 1980.- Pág. 789.

casos concretos para poder acudir al Órgano jurisdiccional, promoviendo la aplicación de la ley al evento consignado (la consignación inicia la vida de la acción procesal penal), aunque al prescribir la acción procesal penal corre la misma suerte la acción penal en concreto" (92).

La prescripción comienza tan pronto se haya consumado el delito; así entonces, el plazo de prescripción en el delito de defraudación fiscal no comienza cuando se inicia la ejecución del delito, sino con la producción del perjuicio patrimonial al Fisco.

El proceso por el Delito de Defraudación Fiscal se sobreseerá a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien éstos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera, lo anterior es de conformidad con el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Ahora bien, cuando sea necesaria la querrela y el daño o perjuicios sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público - -

(92) Rivera Silva, Manuel.- Derecho Penal Fiscal.- Editorial Porrúa, S.A.- México, 1984.- Pág. 66.

hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o la presentará durante la tramitación del proceso respectivo, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones. La citada cuantificación sólo suritrá efectos en el procedimiento penal.

C A P I T U L O I I I

DEFRAUDACION FISCAL FEDERAL CAUSA DE EXTRADICION

A.- CONCEPTO

- DEFINICION ETIMOLOGICA
- DEFINICION GRAMATICAL
- CONCEPTO JURIDICO

B.- ANTECEDENTES HISTORICOS

C.- TIPOS DE EXTRADICION

D.- REQUISITOS PARA CONCEDER LA EXTRADICION

E.- NATURALEZA JURIDICA DE LA EXTRADICION

F.- TRATADOS INTERNACIONALES

G.- LEY DE EXTRADICION

H.- PROCEDIMIENTO DE EXTRADICION

C A P I T U L O I I I

DEFRAUDACION FISCAL FEDERAL CAUSA DE EXTRADICION

A.- CONCEPTO

Para los efectos de la presente investigación, es necesario conocer el concepto gramatical y etimológico de lo que se denomina extradición. La palabra extradición proviene de Ex: fuera de, y Traditio: acción de entregar.

Por otra parte, según el Diccionario de la Real Academia Española, señala que la extradición es la entrega del reo refugiado en un país, hecha por el Gobierno de éste a las autoridades de otro país que lo reclaman para juzgarlo y, en su caso, castigarlo.

Teniendo ya una idea general de qué es la extradición, se pasará al concepto jurídico del mismo. En ese orden de ideas, la extradición, según el Diccionario de Derecho de Rafael de Pina señala que es el "acto mediante el cual un Gobierno entrega a otro que la ha reclamado, a un sujeto al que se le atribuye la comisión de un delito común, para que sea juzgado y, en su caso, condenado, previa la tramitación del debido proceso" (93).

(93) De Pina, Rafael.- Diccionario de Derecho.- Editorial Porrúa.- 17a. edición.- México, 1991.- Pág. 281.

La actual Ley de Extradición Internacional, reglamentaria del artículo 119 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no define lo que es la extradición. En opinión particular, se considera a la extradición como el acto por el cual un Estado entrega a un individuo acusado de un acto delictivo, a la justicia de otro Estado, para juzgarle y castigarlo.

B.- ANTECEDENTES HISTORICOS.

La extradición ha existido desde tiempo atrás, ya existía en el Derecho Griego y Romano. Históricamente la extradición puede enmarcarse en tres períodos:

El primero, hasta el siglo XVII, en el cual lejos de ser una regla de Derecho Internacional aparece como manifestación aislada y debida a circunstancias políticas.

En el segundo período que abarca hasta la mitad del siglo XIX, se caracteriza por el hecho de comprender en la extradición a los insurrectos, a los emigrados y a los criminales, y los tratados se inspiran en circunstancias políticas: relaciones de vecindad, lazos de parentesco o alianzas entre los gobiernos.

El tercer período, se inicia en 1840 y en éste la extradición constituye ya objeto ordinario de tratados, toma el carácter de una obliga--

ción de solidaridad entre los estados, se hace frecuente uso entre todos ellos y se caracteriza por la extensión gradual de las categorías de crímenes a los cuales debe aplicarse, así como por disposiciones legislativas promulgadas en los diversos países para reglamentar esta materia.

Así pues, las reglas positivas adoptadas en la actualidad se basan primeramente en los tratados y después en las leyes de extradición. Asimismo, señala Carranca Trujillo, "el inexcusable imperio de la defensa social, cualquiera que sea el lugar en que se encuentre el sujeto de la infracción, a fin de satisfacer la necesidad internacional de seguridad y defensa, da lugar a la extradición. Se ha fundado la extradición en la utilidad derivada de que todo delincuente sea sentenciado; o bien, en la justicia absoluta por la que a todo delito debe corresponder una pena. Su fundamento verdadero se encuentra en la defensa social, que se refiere a toda sociedad humana, no sólo local. Entendida la extradición como acto administrativo o jurisdiccional, o mixto, en todos estos casos se rige por leyes especiales y por tratados internacionales" (94).

C.- TIPOS DE EXTRADICION.

Se ha sostenido por la doctrina una clasificación de la extradición, por lo que es posible señalar varias clases de extradición. En este orden de ideas, **Porte Petit** señala "varios tipos de extradición, entre los cuales figuran:

(94) Carranca y Trujillo, Raúl.- Derecho Penal Mexicano.- Editorial Porrúa. 13a. edición.- México, 19 .- Pág. 199 y 200.

- EXTRADICION ACTIVA. La extradición activa existe, cuando un Estado reclama a otro Estado, la entrega de un sujeto que va a ser juzgado o debe cumplir la pena o medida de seguridad.

- EXTRADICION PASIVA. La extradición pasiva es cuando un Estado entrega a otro Estado la persona reclamada para que se le juzgue o cumpla la pena o medida de seguridad.

- EXTRADICION VOLUNTARIA. La extradición es voluntaria, expresa - Jiménez de Asúa, cuando el individuo reclamado se entrega a petición suya, sin formalidades. Para Del Rosal, la extradición voluntaria o a petición, consiste en que el individuo se entregue voluntariamente o a petición del Estado reclamante.

- EXTRADICION ESPONTANEA. Debemos entender por extradición espontánea ("oferta de extradición") el ofrecimiento de la extradición por parte del Estado supuesto reclamado.

- EXTRADICION DE TRANSITO. Según Florian, la extradición de tránsito consiste en un permiso de tránsito dado por el gobierno para el traslado de un detenido de una frontera a otra. Según Jiménez de Asúa se da la extradición de tránsito, cuando los individuos cuya extradición ha sido concedida por el Estado requerido al país demandante, son conducidos en detención por el territorio de un tercer Estado o son llevados en buques o aeronaves bajo pabellón de ese país. En consecuencia, la extradición de tránsito es aquella que se realiza por el Estado reclamado entregando al individuo al Estado reclamante a través de un tercer Estado.

- EXTRADICION TEMPORAL. Debemos entender por extradición temporal, cuando la entrega del individuo se hace por determinado tiempo. Ranieri, considera que hay extradición temporal, "cuando existe la obligación de - la nueva entrega".

- EXTRADICION DEFINITIVA. La extradición definitiva como su nombre lo indica, es aquella que no está sujeta a temporalidad, es decir, que la entrega del individuo se hace con el fin de que se le juzgue o cumpla la - pena o medida de seguridad" (95).

D.- REQUISITOS PARA CONCEDER LA EXTRADICION.

Las condiciones a que han de obedecer las peticiones y las concesiones de extradición están generalmente reguladas en leyes internas, en tratados bilaterales y en tratados multilaterales.

Asimismo, la extradición debe reunir requisitos para que sea concededa por cualquiera de los Estados signatarios, por esto mismo la doctrina ha establecido requisitos para concederla; en este orden de Ideas - - Hildebrando Accioly señala los requisitos necesarios para concederla en--tre los cuales figuran:

a) "Requerimiento de un Estado a otro dependiendo del lugar de la - infracción.- En general, la extradición se concede por actos practicados_

(95) Porte Petit, Candaudap, Celestino.- Apuntamientos de la parte general de Derecho Penal.- Ed. Porrúa.- 9a. edición.- México, 1984.- Pág. - 172 y 173.

fuera del Estado requerido y dentro de la jurisdicción territorial del Estado requirente o peticionario. Esto resulta, naturalmente, del principio de territorialidad, generalmente aceptado como base de la competencia jurisdiccional de los Estados.

Sin embargo, en casos excepcionales, podrá el Estado requerido conceder la extradición por infracción cometida dentro de su propio territorio, sólo si sus leyes lo permiten, o deberá, si a ello se obligó por tratado, acceder a la solicitud de extradición del inculcado.

b) Entrega por parte del Estado requerido de la persona acusada o sentenciada siempre y cuando el hecho sea punible en el Estado requirente y en el Estado requerido.- La extradición se concederá sólo por hecho que sea punible en el Estado requirente. En general, exigese también que el hecho sea igualmente punible en el Estado requerido. Por lo menos, esa es la norma adoptada, expresa o implícitamente, por casi todos los tratados de extradición" (96).

E.- NATURALEZA JURIDICA DE LA EXTRADICION.

Atendiendo al concepto de extradición, Rafael de Pina la define como "el acto mediante el cual un gobierno entrega a otro que lo ha reclamado, a un sujeto al que se le atribuye la comisión de un delito común, --

(96) Accioly, Hildebrando.- Tratado de Derecho Internacional Público.- Instituto de Estudios Políticos.- Madrid, España.- 1985.- Pág. 458.

para que sea juzgado y, en su caso, condenado, previa la tramitación del debido proceso" (97).

Ese acto, señala Pérez Verdía, "por relacionado que se halle con el Derecho Penal, no es consecuencia directa del derecho represivo, ni significa por lo mismo, la substitución de las autoridades del país del delincuente por las del país que hace su entrega. El gobierno no obedece una orden, sino que presta en nombre del poder social, un concurso voluntario a los actos de la justicia extranjera.

Fúndase la extradición en la necesidad de no dejar a los malhechores ningún refugio donde puedan esperar la impunidad. Es conforme a la justicia porque tiende a asegurar su igual aplicación sobre todos los delitos, y al interés de los Estados, porque la impunidad de los criminales es para todos un peligro común.

El amor a la libertad y el temor al castigo, son sentimientos innatos que hacen que todo delincuente procure substraerse de la acción de sus jueces.

La extradición no es ni un derecho para el Estado que la reclama ni un deber para aquél a quien se le reclama; reposa en los tratados que los Estados celebran en virtud de su soberanía, del ejercicio de la cual es una de sus formas.

(97) De Pina, Rafael.- Diccionario de Derecho.- Ed. Porrúa.- 17a. edición. México, 1991.- Pág. 281.

Si el tratado resulta de una ley, la materia que le sirve de objeto viene a ser por tanto la consecuencia de una ley, y entra por lo mismo en la esfera del derecho; se trata pues del derecho público de las naciones; en virtud del tratado, la extradición viene a ser un derecho convencional" (98).

En ese orden de ideas, en opinión particular, en la actualidad está sujeta a los tratados suscritos por el Estado requerido y conforme a sus leyes nacionales, en lo referente a la entrega del sujeto solicitada por el país requirente.

F.- TRATADOS INTERNACIONALES.

Los tratados los define Sepúlveda "como los acuerdos entre dos o más Estados soberanos para crear, modificar o para extinguir una relación jurídica entre ellos" (99).

Los tratados se rigen por el Derecho Internacional, pero indudablemente es el Derecho Interno, el que señala el órgano del Estado que tiene competencia para celebrarlos, así como los requisitos que deben cumplir para su perfeccionamiento y eficacia dentro del territorio del Estado.

(98) Pérez Verdía, Luis.- Tratado Elemental de Derecho Internacional - Privado.- Guadalajara, México, 1908.- Pp. 342-344.

(99) Sepúlveda, César.- Derecho Internacional.- Editorial Porrúa.- 14a. ed.- México, 1984.- Pág. 120.

La base fundamental del Derecho Internacional aplicable a los tratados es el Derecho Consuetudinario y la Convención de Viena sobre los Tratados del 22 de mayo de 1969. Esta última ha sido "firmada por 70 - estados, pero sólo 44 lo han ratificado o han acudido a ella. México, firmó la convención el 23 de mayo de 1969; esto es, el mismo día en que se abrió la firma, siendo aprobada por el senado en 1972, según decreto publicado el 28 de marzo de 1973. El instrumento de promulgación fue - depositado el 25 de septiembre de 1974 y el Decreto de Promulgación oficialmente el 14 de febrero de 1975" (100).

Es importante precisar, que las cuestiones no reguladas por la - Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, continúan rigiéndose por el Derecho Consuetudinario.

De conformidad con Sepúlveda, se considera que "los tratados han recibido nombres muy diversos, y ello ha contribuido a crear algo de -- confusión en torno a estos instrumentos internacionales, pero una expli cación de cada uno de estos nombres, revela que su substratum es un -- Acuerdo Internacional de Voluntades.

Han sido designados convenciones, acuerdos, convenios, pactos, - - arreglos, compromisos, declaraciones, concordatos, modus vivendi, etc., pero ello no tiene una significación jurídica" (101).

(100) Palacios Treviño, Jorge.- Tratados: Legislación y Práctica en México.- 2a. edición.- Secretaría de Relaciones Exteriores.- Tlatelolco, D.F., 1986.- Pág. 22.

(101) Sepúlveda, César.- Derecho Internacional.- Editorial Porrúa.- 15a. ed.- México, 1988.- Pág. 120.

Asimismo, la Convención de Viena define a los Tratados Internacionales en el párrafo primero de su artículo 2o. como un Acuerdo Internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional Público, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualesquiera que sea su denominación particular.

Para los fines de la presente investigación, es necesario hacer un breve análisis sobre los Tratados Internacionales.

a) ELEMENTOS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

Tradicionalmente señala Sepúlveda que "los tratados deben poseer ciertos elementos y tener presentes ciertas cualidades para que tengan validez. Se habla comúnmente de la capacidad, del consentimiento y del objeto" (102).



(102) Sepúlveda, César.- Derecho Internacional.- Editorial Porrúa.- 14a. ed.- México, 1988.- Pág. 121.

b) FORMA DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

En la actualidad el Tratado Internacional siempre reviste la forma escrita, de lo contrario no se podrían precisar las obligaciones contenidas en dichos tratados, ya que la forma de acuerdos verbales, salvo raras excepciones, ha desaparecido casi completamente en la actualidad.

Sin embargo, Sepúlveda señala que "la práctica ha venido consagrando un cierto estilo, una determinada manera de redactarlos, debido a que resulta práctico para el manejo de los Tratados. Generalmente, el tratado va precedido del título. Continúa el proemio que puede contener una recapitulación de los propósitos que mueven a los signatarios a pactar, y, a veces, una breve mención de antecedentes. En el proemio van los nombres de los plenipotenciarios, y la fórmula usual de que se "han comunicado sus respectivos plenos poderes y encontrándolos en debida forma - convienen". Siguen los artículos o cláusulas, o sea la parte contractual propiamente dicha. Las últimas cláusulas se refieren a la duración del tratado y al canje o depósito de las ratificaciones. Posteriormente van la fecha, la firma y los sellos" (103).

c) NEGOCIACION Y CONCLUSION DE LOS TRATADOS.

Generalmente, para concluir un Tratado Internacional, los gobiernos interesados se intercambian notas, en las que precisan la conveniencia y la oportunidad de llegar a un tratado sobre determinadas materias, anti-

(103) Sepúlveda, César.- Derecho Internacional.- Editorial Porrúa.- 14a. ed.- México, 1988.- Pág. 124.

ciudadamente se elige el país y el lugar en donde se realizarán las conversaciones, nombrándose además, por cada parte, a los plenipotenciarios correspondientes, denominándose así, porque reciben lo que se llama "pleno poder".

Estando aprobado por la cancillería de cada país, se procede a la firma del documento, lo que reviste cierta solemnidad, acto seguido cada plenipotenciario recoge su ejemplar, el cual será enviado al ejecutivo para que lo remita al Congreso Federal para su ratificación.

d) RATIFICACION DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

La ratificación de los Tratados Internacionales señala Sepúlveda - "es la aprobación dada al tratado por los órganos competentes del Estado, que hace que éste quede obligado por tal tratado" (104).

En ese orden de ideas, la ratificación queda sujeta a las autoridades competentes determinadas por el derecho interno del Estado contratante. La práctica es clara a este respecto, los tratados internacionales, se ratificarán de acuerdo con los procedimientos señalados en la Constitución de cada uno de los Estados que celebren tratados internacionales.

e) RESERVAS A LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

De conformidad con Seara Vázquez, la reserva de los Tratados Inter-

(104) Ibidem.- Pág. 127.

nacionales es la "declaración hecha por un Estado signatario para indicar que entiende excluir una determinada disposición del tratado o que pretende modificar su alcance o atribuirle un sentido determinado. Es por así decirlo, una estipulación derogatoria de la reglamentación convencional" (105).

Por otra parte, establece Sepúlveda que "las reservas pueden hacerse primeramente en los tratados mismos, también pueden formularse en el momento de la firma, y esto es muy común en los tratados multilaterales y tales reservas se hacen constar en protocolo anexo a la convención. Asimismo, se pueden presentar reservas en el momento del cambio de las ratificaciones, y ello equivale a pactar de nuevo, pero ya con la aprobación y la ratificación anticipadas; finalmente pueden hacerse reservas en el acto de adhesión a una convención" (106).

En la actualidad, las reservas hechas a los Tratados Internacionales se han convertido en algo contrario a la esencia de los tratados y que impide la realización uniforme y homogénea de tratados internacionales.

f) EFECTOS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

El tratado internacional, como acuerdo de voluntades, otorga derechos e impone obligaciones a las partes contratantes. Los tratados in-

(105) Seara Vázquez, Modesto. Derecho Internacional Público. Editorial Porrúa, S.A. 13a. Edición. México, 1991.

(106) Sepúlveda, César.- Derecho Internacional.- Ed. Porrúa.- 14a. ed.- México, 1988.- Pp. 132 y 133.

ternacionales son de observancia obligatoria para los Estados contratantes que los suscriben y ratifican.

Por otra parte, los tratados obligan al Estado en todo su territorio, en la mayoría de los casos, salvo que se convenga que sólo surtirá efectos en determinadas zonas de su territorio.

g) EXTINCION DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

Son varias las causas o motivos que la doctrina ha señalado para la extinción de los tratados internacionales, entre las cuales figuran:

Causas de extinción de los Tratados Internacionales.	Causas de extinción de los tratados internacionales que surgen del mismo tratado.	Término:	Es aquélla la cual queda prevista en el tratado la duración del mismo.
		Condición:	Es muy rara esta causa en -- nuestros tiempos por llevar aparejada incertidumbre.
		Ejecución:	Son aquéllos que tiene por objeto la realización de un determinado acto. Ej. Tratado de cesión de territorios.
		Denuncia:	Es frecuente esta causa en la actualidad, ya que señala -- Sepúlveda "es aquélla declaración de voluntad prevista en el tratado, que produce una -- de las partes para manifestar que hace uso del derecho de -- retirarse de este tratado". (107)

(107) Sepúlveda, César.- Derecho Internacional.- Editorial Porrúa.- 14a. edición.- México, 1988.- Pág. 140.

Causas de extinción de los -
Tratados Internacionales que
surgen después de firmado el
tratado.
(continuación)

- Renuncia: Es otra causa de extinción del Tratado Internacional, pues es una renuncia a los derechos -- que confiere el tratado, puede afectar a todo el tratado o a una parte del mismo, ejemplo: abrogación del artículo VIII del Tratado de límites de 1853 hecha por los E.E.U.U. en favor de México el 7 de abril de 1937, renunciando a los derechos de paso por el Istmo de Tehuantepec.
- Incumplimiento: No hay consenso entre los autores para declararla como causa de extinción de los Tratados Internacionales.
- La guerra: La doctrina internacional no ha resuelto nada al respecto.
- Extinción del sujeto internacional: Es muy raro que se de esto, pero hay pactos que siguen vigentes con el nuevo Estado.
- Imposibilidad de realizar el tratado: Es aquél que se da en una -- alianza de tres Estados, el -- cual no se lleva a cabo por su brevenir la guerra entre dos de ellos.

A continuación, se enumeran los tratados de extradición pactados -
entre México y otros países.

TRATADOS DE EXTRADICION PACTADOS ENTRE MEXICO Y OTROS PAISES

<u>NOMBRE DEL PAIS</u>	<u>NOMBRE DEL CONVENIO</u>	<u>EXTRADICION POR DELITOS FISCALES</u>
Australia	Tratado de Extradición Suscrito en Camberra, Australia. (1990).	Existe
Bahamas	Tratado de Extradición Suscrito en la Ciudad de México. (1985)	No existe
Bélgica	Convención sobre Extradición Suscrito en la Ciudad de México.	No existe
Belice	Tratado de Extradición Suscrito en la Ciudad de México. (1981)	No existe
Brasil	Tratado de Extradición Suscrito en Río de Janeiro. (1933)	Existe
Canadá	Tratado de Extradición Suscrito en la Ciudad de México. (1990)	Existe
Chile	Tratado de Extradición y Asistencia Jurídica Mutua en Materia Penal. Suscrito en la Ciudad de México. (1990)	Existe
	Tratado de Extradición y Protocolo Suscrito en la Ciudad de México. (1975)	Existe

TRATADOS DE EXTRADICION PACTADOS ENTRE MEXICO Y OTROS PAISES

<u>NOMBRE DEL PAIS</u>	<u>NOMBRE DEL CONVENIO</u>	<u>EXTRADICION POR DELITOS FISCALES</u>
Australia	Tratado de Extradición Suscrito en Camberra, Australia. (1990).	Existe
Bahamas	Tratado de Extradición Suscrito en la Ciudad de México. (1985)	No existe
Bélgica	Convención sobre Extradición Suscrito en la Ciudad de México.	No existe
Belice	Tratado de Extradición Suscrito en la Ciudad de México. (1981)	No existe
Brasil	Tratado de Extradición Suscrito en Río de Janeiro. (1933)	Existe
Canadá	Tratado de Extradición Suscrito en la Ciudad de México. (1990)	Existe
Chile	Tratado de Extradición y Asistencia Jurídica Mutua en Materia Penal. Suscrito en la Ciudad de México. (1990)	Existe
	Tratado de Extradición y Protocolo Suscrito en la Ciudad de México. (1975)	Existe

Colombia	Tratado de Extradición. Suscrito en la Ciudad de México. (1928)	Existe
Cuba	Tratado para la Extradición recíproca de delincuentes. Suscrito en la Habana. (1925)	No existe
España	Tratado de Extradición y Asistencia Mutua en Materia Penal. Suscrito en México. (1978)	Existe
El Salvador	Tratado sobre Extradición Suscrito en Guatemala. (1912)	Existe
Estados Unidos de América	Tratado de Extradición Suscrito en la Ciudad de México. (1978)	Existe
Gran Bretaña	Tratado sobre Extradición Suscrito en la Ciudad de México. (1886)	No existe
Guatemala	Convención sobre Extradición de Criminales Suscrito en Guatemala. (1894)	No existe
Italia	Tratado para la Extradición de Delincuentes Suscrito en la Ciudad de México. (1899)	Existe
Países Bajos	Tratado y Convención para la Extradición de Criminales Suscrito en la Ciudad de México. (1907-1908)	No existe

Panamá	Tratado de Extradición y Protocolo. Suscrito en la Ciudad de México. (1979)	Existe
Alemania	Canje de Notas relativo a Reciprocidad en Materia de Asistencia Jurídica y Extradición.	Plantea la Extradición conforme al Derecho Internacional Público y a la reciprocidad internacional.
Honduras, Uruguay, Bolivia, Nicaragua, E.U.A., Paraguay, Chile, Colombia, El Salvador, Guatemala, Cuba, Perú, República Dominicana, México, Haití, Venezuela, Panamá, Argentina, Brasil y Ecuador.	Convención sobre Extradición (1933)	Existe

G.- LEY DE EXTRADICION.

La extradición es un deber consignado en distintos ordenamientos jurídicos de Derecho Interno y en tratados bilaterales, así como en tratados multilaterales. Para los fines de la presente investigación, se hará un breve análisis de la Ley de Extradición Internacional del 18 de diciembre de 1975, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre del mismo año, dicha ley es reglamentaria del artículo 119 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente, el cual establece:

Art. 119.- Cada Estado tiene obligación de entregar, sin demora, los criminales de otro Estado o del extranjero a las autoridades que los reclamen.

En estos casos, el auto del juez que mande cumplir la requisitoria de extradición será bastante para motivar la detención por un mes, si se tratare de extradición entre los Estados y por dos meses cuando fuere internacional.

Podrán ser entregados de conformidad con la Ley de Extradición Internacional, los individuos contra quienes en otro país se haya incoado un proceso penal como presuntos responsables de un delito o que sean reclamados para la ejecución de una sentencia dictada por las autoridades judiciales del Estado solicitante.

Por regla general, en los términos del artículo 6o. de la Ley en cita, darán lugar a la extradición los delitos intencionales definidos en la ley penal mexicana, si concurren los requisitos siguientes:

- Que sean punibles conforme a la ley mexicana y a la del Estado solicitante, con pena de prisión cuyo término medio aritmético - por lo menos sea de un año, y
- Que no se encuentren comprendidos en alguna de las excepciones - previstas por esta ley.

Se exceptúan los delitos políticos, lo cual se encuentra expresamente en el artículo 8o. de la Ley de Extradición Internacional al establecer que no se concederá la extradición de personas que puedan ser objeto de persecución política del Estado solicitante, o cuando el reclamado haya tenido la condición de esclavo en el país en donde se cometió el delito. Asimismo, se exceptúan los delitos del fuero militar de conformidad con el artículo 9o. de la ley en mención.

Aunado a lo expuesto con anterioridad, la extradición no procederá, cuando concurren los requisitos en el artículo 7o. de dicha ley:

Art. 7o.- No se concederá la extradición cuando:

- I.- El reclamado haya sido objeto de absolución, indulto o amnistía o cuando hubiere cumplido la condena relativa al delito que motive el pedimento;

II.- Falte querrela de parte legítima, si conforme a la ley penal mexicana el delito exige ese requisito;

III.- Haya prescrito la acción o la pena, conforme a la ley penal mexicana o a la ley aplicable del estado solicitante, y

IV.- El delito haya sido cometido dentro del ámbito de la jurisdicción de los tribunales de la República.

Por otra parte, los mexicanos sólo podrán ser entregados a un Estado extranjero, en casos excepcionales a juicio del Ejecutivo. Sin embargo, la calidad de mexicano no será obstáculo para la entrega del reclamado, siempre y cuando haya sido adquirida con posterioridad a los hechos que motiven la solicitud de extradición.

H.- PROCEDIMIENTO DE EXTRADICION.

No hay uniformidad en las reglas de procedimiento para la extradición, pues los sistemas son diversos. Ahora bien, para fines de la presente investigación se atenderá al procedimiento de extradición establecido en la Ley de Extradición Internacional.

La Ley de Extradición contempla a la extradición como un acto mixto, administrativo y judicial, para lo cual se contemplan tres etapas en el Procedimiento de Extradición:

La petición formal de extradición, se presentará por vía diplomática, es decir, por la Agenda Diplomática del país requirente, ante la Secretaría de Relaciones Exteriores, y deberá contener los requisitos a que hace referencia el artículo 16 de la Ley de Extradición.

- La expresión del delito por el que se pide la extradición;
- La prueba de la existencia del cuerpo del delito y la probable responsabilidad del reclamado y cuando este haya sido condenado por los tribunales del Estado solicitante, bastará con la copia auténtica de la sentencia ejecutoriada;
- La reproducción de los preceptos de la ley de dicho Estado que define el delito, determinen la pena, se refieran a la prescripción de la acción penal y la pena aplicable y la declaración autorizada de su vigencia en la época de la perpetración del delito.
- El texto auténtico de la orden de aprehensión que, en su caso, se haya librado en contra del reclamado y los datos y antecedentes personales de éste que permitan su localización y, siempre que sea posible, los conducentes a su localización.

Los documentos señalados en el procedimiento de extradición, que se encuentren redactados en idioma extranjero, deberán ser acompañados con

su traducción al español y localizados conforme a lo dispuesto en el artículo 282 del Código Federal de Procedimientos Penales, para lo cual se establece:

Art. 282.- Para que se reputen auténticos los documentos públicos procedentes del extranjero, deberán ser legalizados por el representante autorizado para atender los asuntos de la República, en el lugar donde sean expedidos.

La legalización de las formas del representante se hará por el funcionario autorizado de la Secretaría de Relaciones Exteriores.

No será necesaria la legalización de firmas cuando los documentos - sean presentados por la vía diplomática.

La Secretaría de Relaciones Exteriores al recibir la petición formal de extradición, si la encontrare improcedente no la admitirá y se lo comunicará al Estado solicitante, haciendo de su conocimiento la falta de requisitos establecidos en el tratado o en su caso, en el artículo 16 de la ley en cita, para que subsane las omisiones o defectos. Resuelta la admisión de la petición formal de extradición, la Secretaría de Relaciones Exteriores, le enviará al Procurador General de la República, acompañada del expediente, a fin de que promueva ante el Juez de Distrito de la jurisdicción en que se encuentre el reclamado, en caso de desconocerse el -

paradero de ésta, será competente el Juez de Distrito en Materia Penal en Turno del Distrito Federal, la detención del reclamado y, en caso, el secuestro de papeles, dinero u otros objetos reclamados con el delito imputado que puedan servir de elementos de prueba, cuando así lo hubiere solicitado el Estado requirente.

El detenido comparecerá sin demora, ante el juez, quien, le dará a conocer en la audiencia el contenido de la petición de extradición y los documentos que la acompañen. En la misma audiencia, el detenido podrá nombrar defensor. En caso de no tenerlo y desear hacerlo, se le presentará, la lista de defensores de oficio para que elija. Si no lo designa lo hará el juez.

El detenido, a quien se dirá en defensa o por su defensor, podrá dentro del término de tres días, oponer excepciones que únicamente podrán ser las siguientes:

- La de no estar ajustada la petición de extradición a las prescripciones del tratado aplicable o a las normas de la presente ley;
- La de ser distinta persona cuya extradición se pide. Opuestas las excepciones, el Reglamento dispondrá para probarlas de un término de veinte días, ampliable por el juez en caso de que sea necesario, dando vista al Ministerio Público, quien podrá rendir igualmente las pruebas que estime pertinentes.

El juez podrá conceder al detenido la libertad bajo fianza en las mismas condiciones en que tendría derecho a ella si el delito se hubiere cometido en territorio mexicano.

Concluido el término probatorio, o antes si tuvieren desahogadas - las actuaciones necesarias, el juez, dentro de los cinco días siguientes, dará a conocer a la Secretaría de Relaciones Exteriores, su opinión jurídica respecto de lo actuado y probado ante él, considerando de oficio, - en su caso, la excepción permitida por el artículo 25 de la Ley de Extradición, aún cuando no se hubieren opuesto por el reclamado. Si dentro - del término de tres días, el reclamado no opone excepciones o consiente expresamente su extradición, el juez procederá sin más trámite dentro de tres días a emitir su opinión.

La Secretaría de Relaciones, en vista de las actuaciones y de la opinión del Juez, resolverá, en definitiva si concede o niega la extradición. La resolución, contra lo que cabe recurso ordinario, en caso de acceder a la petición, se notificará al reclamado, cuya entrega se hará, previo aviso a la Secretaría de Gobernación por conducto de la Procuraduría General de la República, al personal por el Estado solicitante. Cuando el Estado solicitante deje pasar el término de dos meses desde el día siguiente en que el reclamado quede a su disposición sin hacerse --

cargo de él, recobrará su libertad y no podrá volver a ser detenido ni en tregado al propio Estado por el mismo delito que motivó la solicitud de - extradición.

Por último, los gastos generados por la extradición son pagados por el gobierno que la solicita, ya sea que se conceda o que se niegue.

C O N C L U S I O N E S

PRIMERA

La Defraudación Fiscal es un delito eminentemente intencional o doloso, ya que la conducta del defraudador requiere de un acto de conocimiento y otro de voluntad, conocimiento de la realidad y querer dar a conocer otros hechos falsos como -- verdaderos y aprovechar el falso conocimiento - que tiene el sujeto pasivo.

SEGUNDA

Derivado de la naturaleza del delito de Defraudación Fiscal no pueden presentarse las circunstancias que se establecen como causas de justificación.

TERCERA

En la Defraudación Fiscal, el dolo debe ser directo y específico. Directo porque su propósito y el resultado coinciden; específico porque el - sujeto activo debe captar los elementos propios del delito, además de que esta es una conducta - delictuosa.

CUARTA

El delito de Defraudación Fiscal no consiste solo en el incumplimiento de deberes fiscales, sino

que viene caracterizado por la utilización de ma
niobras maliciosas tendientes a engañar a los ór
ganos de la Administración Tributaria.

QUINTA

El error de hecho esencial invencible opera como
causa de inculpabilidad en el delito de Defraudación Fiscal.

SEXTA

Es mandato constitucional que las Autoridades -
Fiscales deben fundar y motivar todos sus actos,
ya que al consagrarse tal situación como una ga-
rantía individual, implica la obligación de ac-
tuar siempre con apego a las leyes.

SEPTIMA

Las infracciones fiscales son ilícitos de peli-
gro abstracto, ya que no se requiere que se de-
muestre la específica puesta en peligro del bien
jurídico tutelado.

OCTAVA

Las Facultades de Comprobación serán ejercidas -
por la Autoridad que en forma expresa cuenta con
las facultades para ello.

NOVENA

Los actos de fiscalización con que cuenta la - -

autoridad, es una facultad que deriva de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual impone la obligación de verificar - el exacto cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del contribuyente.

DECIMA

El Dictámen Técnico Contable es el documento en el cual se hace una descripción pormenorizada y completa de la contabilidad que los contribuyentes manejan en sus empresas o establecimientos - con respecto a las actividades que éstas realizan y su situación fiscal.

DECIMA PRIMERA

Las visitas domiciliarias constituyen el medio más efectivo para verificar el cumplimiento de - las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes.

DECIMA SEGUNDA

El Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria cumple con todos los requisitos legales para tener plena validez dentro de nuestra Legislación Nacional.

DECIMA TERCERA

Tratándose del delito de Defraudación Fiscal, la

querella deberá formularla la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ante el Ministerio Público Federal.

DECIMA CUARTA

El inicio de la acción penal por el delito de Defraudación Fiscal, puede ser mediante la denuncia o la querella.

DECIMA QUINTA

La extradición es el acto por el cual un Estado entrega a un individuo acusado de un acto delictivo, a la justicia de otro Estado, para juzgarle y castigarlo.

DECIMA SEXTA

Para conceder la extradición de un sujeto por el delito de Defraudación Fiscal, es necesario que esté contemplado en un Tratado Internacional. Además que deben cumplirse otros requisitos que establece la Ley de Extradición Internacional.

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

Accioly, Hildebrando.- Tratado de Derecho Internacional Público.- Instituto de Estudios Políticos.- Madrid, España.- 1985.

Acosta Romero, Miguel.- Teoría General de Derecho Administrativo.- Editorial Porrúa, S.A.- México, 1984.

Andreozzi, Manuel.- Derecho Tributario Argentino.- Tomo I.- Tipográfica Editora Argentina.- Buenos Aires, 1951.

Arillas Bas, Fernando.- El Procedimiento Penal en México.- Editorial Kratos.- 11a. edición.- México, 1988.

Carrancá y Trujillo, Raúl.- Derecho Penal Mexicano.- Editorial Porrúa.- 16a. Edición.- México, 1988.

Castellanos Tena, Fernando.- Lineamientos de Derecho Penal.- Editorial - Porrúa.- 19a. Edición.- México, 1984.

Colín Sánchez, Guillermo.- Derecho Procesal Penal Mexicano.- Editorial - Porrúa, S.A.- México, 1984.

De Pina, Rafael.- Diccionario de Derecho.- Editorial Porrúa, S.A.- 17a. Edición.- México, 1991.

Escriche, Joaquín.- Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia Editora Norbaja Californiana.- México, 1974.

Fraga, Gabino.- Derecho Administrativo.- Editorial Porrúa, S.A.- México, 1989.

García Domínguez, Miguel Angel.- Teoría de la Infracción Fiscal.- Cárdenas Editor.- México, 1982.

González de la Vega, F.- Derecho Penal Mexicano.- Editorial Porrúa, S.A. 4a. Edición.- México, 1955.

Hernández Esparza, Abdón.- Delito de Defraudación Fiscal (Estudio Dogmático).- Ediciones Botas.- México, 1962.

Jiménez de Asúa, Luis.- La Ley y el Delito.- Editorial Sudamericana.- 3a. Edición.- Argentina, 1978.

Jiménez de Asúa, Luis.- Tratado de Derecho Penal.- Tomo III.- Editorial Lozada, S.A.- 3a. Edición.- Argentina, 1964.

Lomelí Cerezo, Margarita.- Derecho Fiscal Represivo.- Editorial Porrúa.- México, 1979.

Margain Manautou, E.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- Editorial Universitaria Potosina.- México, 1985.

Palacios Treviño, Jorge.- Tratados: Legislación y Práctica en México.- 2a. Edición.- Secretaría de Relaciones Exteriores.- Tlatelolco, D.F. - 1986.

Pérez Verdía, Luis.- Tratado Elemental de Derecho Internacional Privado Guadalajara, México.- 1908.

Porte Petit, C.- Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal.- Editorial Porrúa.- 9a. Edición.- México, 1984.

Rendón Salgado, Pablo.- La Defraudación Impositiva.- Publicaciones de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal.- Editorial América.- México, 1973.

Rivera Silva, Manuel.- Derecho Penal Fiscal.- Editorial Porrúa, S.A.- México, 1984.

Sera Vázquez, Modesto.- Derecho Internacional Público. Editorial -- Porrúa, S.A. 13a. Edición. México, 1991.

Sepúlveda, Cesar.- Derecho Internacional.- Editorial Porrúa.- 14a. Edición.- México, 1984.

Villegas Basavilbaso, Benjamin.- Derecho Administrativo.- Tomo V.- Editora Tipográfica Argentina. Buenos Aires, 1950.

L E G I S L A C I O N

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Ley de Coordinación Fiscal
- Ley de Extradición Internacional
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
- Ley sobre la Celebración de Tratados
- Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal
- Código Federal de Procedimientos Penales
- Código Fiscal de la Federación
- Código Penal para el Distrito Federal
- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público