



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE DERECHO

732
2ej.

DOGMATICA DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL
REGULADO POR LOS ARTICULOS 108 Y 109 DEL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION



FACULTAD DE DERECHO
SECRETARIA AUTONOMA DE
EXAMENES PROFESIONALES

T E S I S

Para presentar examen de Titulación
a nivel Licenciatura que presenta

Miguel Angel Rodriguez Alarcón

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1994



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

CD. UNIVERSITARIA, 17 DE MAYO DE 1994

C. DIRECTOR GENERAL DE LA COORDINACION
ESCOLAR DE LA U. N. A. M.
P R E S E N T E .

EL C. MIGUEL ANGEL RODRIGUEZ ALARCON,-
HA ELABORADO SU TESIS PROFESIONAL INTITULADA: "DOGMA-
TICA DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL REGULADO POR LOS-
ARTICULOS 108 Y 109 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION"
BAJO LA DIRECCION DEL DR. EDUARDO LOPEZ BETANCOURT, CON
EL OBJETO DE OBTENER EL GRADO ACADEMICO DE LIC. EN DERE-
CHO.

EL ALUMNO HA CONCLUIDO LA TESIS DE REFE-
RENCIA LA CUAL LLENA A MI JUICIO LOS REQUISITOS SEÑALADOS
EN EL ARTICULO 8, FRACCION V, DEL REGLAMENTO DE SEMINA-
RIOS PARA LAS TESIS PROFESIONALES, POR LO QUE OTORGO LA
APROBACION CORRESPONDIENTE PARA TODOS LOS EFECTOS ACADEMI-
COS.

A T E N T A M E N T E .

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
EL DIRECTOR DEL SEMINARIO.

DR. RAUL CARRANCA Y RIVAS

RECEBIÓ
SEM. 17 DE MAYO DE 1994
GERENCIO FERRAS

DEDICO ESTA TESIS A LAS PERSONAS
MAS QUERIDAS.

A MI MADRE
GUADALUPE

A MI ESPOSA
AIDA

A MI HIJA
DALY

A MIS HERMANOS
MARTIN RAFAEL
MARIA TERESA

AGRADECIMIENTOS:

A MI PROFESOR NO SOLO EN LO
ACADEMICO, SINO EN LA PRACTICA
Y EN LA VIDA, POR EL APOYO
Y AMISTAD BRINDADOS.

DR. EDUARDO LOPEZ BETANCOURT.

POR SU APOYO Y AMISTAD.

MAESTRO VICENTE TOLEDO GONZALEZ

**DOGMATICA DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL
REGULADO POR LOS ARTICULOS 108 Y 109 DEL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.**

C A P I T U L A D O

INTRODUCCION

C A P I T U L O I

MARCO HISTORICO

- A) Antecedentes Històrics Universales*
- B) Antecedentes Històrics Nacionales*

C A P I T U L O II

Antecedentes Legislativos Nacionales

C A P I T U L O III

MARCO JURIDICO

- A) Naturaleza Jurídica del Código Fiscal de la Federación*
- B) Naturaleza Jurídica del Delito de Defraudación Fiscal*

C A P I T U L O IV

ANALISIS DOGMATICO

A) Generalidades

B) Estudio de los Artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Fdeción.

1.- Concepto

2.- Aspectos

3.- Clasificación del delito en orden a la conducta

4.- Clasificación del delito en orden al resultado

5.- Medios

6.- Nexa causal

7.- Tipicidad

8.- Elementos del tipo

A) Bien jurídico protegido

B) Objeto material

C) Sujeto Activo y Pasivo

D) Referencias temporales

9.- Atipicidad

10.- Antijuridicidad

11.- Culpabilidad

12.- Inculpabilidad

13.- Condiciones objetivas de punibilidad

14.- Punibilidad

15.- Excusas absolutorias

16.- Concurso de delitos

A) Participación

B) Complicidad

CONCLUSIONES

FUENTES

A) Bibliográficas

B) Legislativas

INTRODUCCION

El análisis antropológico y sociológico de los pueblos, revelan que el hombre desde los primeros momentos de su existencia, necesita de la sociedad para subsistir (1), situación que lo lleva a asociarse con sus semejantes; ese impulso se mueve en vista de un bien que se trata de alcanzar, siendo primeramente uno limitado y restringido, como el de la comunidad familiar y posteriormente uno más amplio, que es el de la ciudad, el de la provincia, el de la asociación del trabajo (2), la defensa común, etc...; que da en consecuencia que el hombre viva en sociedad. Es así como la evolución socioeconómica y el incremento de la población han originado la creación de aparatos de organización y estratificación social, regulados por normas que les aseguren el orden, la paz, la justicia, la seguridad y el bienestar, dan como consecuencia el surgimiento de un poder superior, que se traduce en el surgimiento del Estado, que tras largos siglos de evolución y de luchas, se presenta en íntima relación con el derecho que es del que derivan y da origen a sus fines que son

1.- En la obra del "Contrato Social" se cita que los hombres han llegado al punto en que los obstáculos que impiden su conservación en el estado natural, superan las fuerzas que cada individuo puede emplear para mantenerse en él. Teniendo como medio el realizar una suma de fuerzas, la cual no puede hacer sino del concurso de muchos, constituyendo la fuerza y la libertad de cada hombre los principales instrumentos para su conservación, problema fundamental, cuya solución da el contrato social. "JUAN JACOB ROUSSEAU. Principios de Derecho Político, Libro I, Quinta Edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1977, p. 9.

2.- En la obra "El Capital", se expresa que del producto individual de un obrero independiente que hace una multitud de cosa, la mercancía se convierte en un producto social de una reunión de obreros, cada uno de los cuales ejecuta constantemente la misma operación de detalle. CARLOS MARX, El Capital, Capítulo XIV. División del Trabajo y Manufactura, Tomo I, p. 334.

el de la utilidad común o bien común, la seguridad y la justicia de sus gobernados, dándole el poder político (3), necesario que lo defina como un Estado de derecho, garantizándolo y dándole vigencia efectiva, a través de una organización institucional, que para su debido funcionamiento requiere de un adecuado sistema financiero, por el cual pueda procurarse los recursos pecuniarios indispensables para expensar los gastos que demanda su existencia y cumpla con los fines que le fueron asignados, haciendo frente a las necesidades de la colectividad.

Los medios con los que cuenta el Estado Moderno para allegarse de recursos, son: Por un acto de colaboración voluntaria de los particulares, o por un acto unilateral del poder público, obligatorio para los particulares que se traduce en una actividad impositiva que al transformarse en una economía sana se encamina a un proceso de estructuración que da por resultado una política fiscal impositiva, recordando que este poder político es conferido a través del Derecho, que el Estado debe dar a conocer con amplitud, esta actividad financiera de la cual dispone para la obtención de contribuciones de todos y cada uno de sus gobernados (4), logrando este fin al legislar normas

3.- El poder político, una libre energía que gracias a su superioridad, asume la empresa del gobierno de un grupo humano por la creación continua del orden y del derecho, expresa MAURICE MAURIOU, en su libro Principios de Derecho Constitucional, citado por LIC. NECTOR GONZALEZ URIBE, Teoría Política, edit. Porrúa S.A., tercera edición, p. 360.

4.- Dentro de las obligaciones de los mexicanos, el artículo 33 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dice: IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

tributarias previamente establecidas en ordenamientos legales que regulan la contribución (5).

El particular es quien debe contribuir por tanto para el mantenimiento de los gastos públicos a través del pago del impuesto (6), considerándose genéricamente estos como la parte de la riqueza que el particular encauza para las finalidades financieras del Estado, que se plasma en normas de carácter fiscal que provocan un choque entre el gobernado y el Estado, el cual dada la naturaleza humana y sus ideas de liberalismo e individualismo económico, consideran como atentado a los principios de libertad y bienestar individual de los gobernados que conforman la sociedad los condicionantes impuestos, con motivo de la expedición de normas fiscales que limitan su voluntad, haciéndolos incurrir en incumplimientos que les ocasionan perjuicios, por lo que el causante no dejara de evadir sus obligaciones.

El lograr el cumplimiento de la obligación contributiva es un problema de difícil solución, ya que el fisco tiene dos caminos para hacer obedecer: La sanción puramente administrativa de tipo fiscal, y la sanción penal propiamente dicha que requiere

5.- El Código Fiscal de la Federación establece en el artículo 1, que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, las disposiciones de este Código se aplicaran en su defecto sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico. Y en su artículo 2, que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social contribuciones de mejoras y derechos.

6.- El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º define al impuesto como las contribuciones establecidas en ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV, de este artículo.

una actitud más enérgica del Estado, cuando la gravedad de la conducta así lo exija.

Surgen así los llamado delitos fiscales, que con su creación se procura que el gobernado no evada sus obligaciones fiscales, obteniendo un lucro indebido que de como resultado la aplicación de la norma penal que cumple con su cometido (7), de garantizar el régimen jurídico existente. Pero aún con la existencia de una serie de leyes y reglamentos administrativos que señalan conductas ilícitas y delictuosas a las que corresponda una pena o sanción subsisten una serie de abatimientos y medidas disfrazadas (formas típicas de fraudes fiscales), que dan por resultado una gama de delitos que el derecho penal no ha encuadrado aún en un carácter sustantivo con cualidades y características objetivas que hagan disminuir de manera positiva el alto grado de delitos de tipo fiscal que empresas, comercios y personas físicas cometen y disimulan en distintas formas de acuerdo al tipo de contribución que se les presentan, por los que las precauciones tomadas resultan de alguna manera deficientes, ya que el incumplimiento es debido a muchas causas, siendo las principales: lagunas de la propia ley fiscal, la falta de inculcar una conciencia fiscal a los particulares, la falta de propagación de un sentido de colectividad, deficiente capacidad de administración, y la esencial, que es la voluntad de los contribuyentes de escapar al pago de la contribución, siendo omiso a esta o reduciendo indebidamente las bases del impuesto

7.- El cometido de la norma penal es determinar los delitos, penas y medidas de seguridad que el Estado impone para la prevención de la criminalidad, garantizando la supervivencia del orden social.

que han sido previamente establecidas para su pago, aumentando, reordenando, y creando otras técnicas delictuosas que coadyuven al incremento de sus ingresos, aumentando el volumen de delitos fiscales, escapando, omitiendo, y desvirtuando los mecanismos utilizados por la Hacienda Pública para hacer que gobernado entere la contribución que le corresponde a los organismo estatales correspondientes.

En suma los delitos fiscales en general y la defraudación fiscal en particular, se presentan en un plano merecedor de cuidadosas y bastas investigaciones así como estudios, en virtud de que la única base de partida para este fin es la teoría de la parte general del derecho penal, en este fundamento apoyaré el presente trabajo, ya que los tratadistas señalan una sub-división que se refiere a la parte general y a la parte especial, correspondiendo a la primera lo relativo al delito y a la pena, en tanto que a la segunda pertenecen los delitos especiales, por la que como sistematización más o menos perfecta en que la parte especial se subordina armoniosamente a las nociones fundamentales de la general y esta aparece con todas las características de una construcción sistemática (8).

Además la aparición de conductas tipificadas como delitos, ya sean de carácter común o de carácter especial surgen de hechos y situaciones concretas que dan origen diariamente al cumplimiento de obligaciones, al acatamiento de reglamentos

8.- DR. RAUL CARRANCA Y TRUJILLO, Derecho Penal Mexicano (Parte General), Capítulo I, Derecho Penal y Política Criminal p. 17.

administrativos y sobre todo en general, al cumplimiento de normas previamente establecidas para el correcto funcionamiento de nuestra sociedad, justificando las relaciones, funciones y actividades en la que nos desenvolvemos en nuestra vida política y social, por que el hombre es un ser definitivamente social y político y visto desde un punto de vista jurídico-sociológico.

CAPITULO I

MARCO HISTORICO

A) Antecedentes Históricos Universales.

En el antiguo Derecho Penal, al parecer solamente se tuvieron en consideración algunos hechos concretos, los cuales eran punibles en su especie y por su condición ética se trataban como delitos; para el control de este tipo de conductas, se dirigieron y formularon Leyes como ya es conocido, de las primeras culturas que en la historia comenzaron a legislar y a darle a la ciencia del derecho formalidad y subsistencia a través del tiempo, dejando huella en forma escrita, fueron el pueblo romano, por lo que partieron de este punto, ya que nuestro sistema jurídico proviene de una conjugación del Derecho romano, hispano-colonial e indiano.

El delito propiamente entre los romanos se tomaba como una contravención voluntaria a la ley penal, hecho ilícito castigado por la ley, estando el obligado el infractor a la reparación del daño ocasionado, sufriendo además las penas establecidas en el derecho penal de ese tiempo. El delito era una fuente de obligación de las más antiguas a diferencia de los contratos, que

era una fuente convencional no considerada entre los romanos, que por característica era un pueblo guerrero y rudo.

Dividían a los delitos dentro de su estructura entre delitos públicos (crimina) y delitos privados (delicta maleficia).

La esfera de los delitos públicos fue restringida, abarcando solo los que afectaban la seguridad de la ciudad, como la alta traición (perduello), atentado a la seguridad del Estado y el parricidio, el crimen maiestatis o esae maiestatis; consistente en no se respetaba la maiestas del tribuno, de ediles o de los decembiri, el crimen repetundarum, que cometía el funcionario que pedía dádivas, el crimen peculatus, cometido por el que disponía de fondos públicos y el de infrequentia (9). La sojugación de los delitos era delante de tribunales especiales (caestiones perpetuae), o directamente ante el Organo del Senado y cualquier ciudadano podía hacer la acusación. La pena de los delitos públicos era la pena de muerte (supliciu) y la multa (damnum), sin beneficio alguno para las víctimas del crimen.

Sobre el campo de los delitos privados, la ofensa era a particulares, creando obligaciones al infractor de tipo civil, siendo el Estado el que imponía su autoridad para conocer de estas faltas, dividiéndose según la fuente que los sancionaba en delitos civiles y delitos pretorios. Entre los primeros estan el

9.- La evasión de las obligaciones tributarias fue considerada similar a este delito en determinado período del Derecho Romano, la que no se asemeja al delito de defraudación fiscal como se conoce en la actualidad.

furtum, la iniuria, y damnum iniuria datum y entre los segundos la rapiña, el dolus, el metus y el fraus creditorum.

La jurisprudencia en el derecho penal romano, agrupó bajo la palabra falsum lo que hoy se llama falsificación, que proviene etimológicamente de la palabra fallere, que significa fraude y que se entiende como engaño intencionado de palabra o de obra, pudiéndose aplicar a una gama de hechos delictuosos, contenidos en su legislación, que era tipo taxativa de los delitos y también de la variedad de actos que caían bajo el ilimitado concepto de engaño fraudulento, recogiendo los que presentaban un peligro general, por lo que no es posible formar o buscar un concepto único del delito a tratar. Por todas estas razones en el derecho público romano se citaban diferentes casos de falsificación, en sentido opuesto al derecho privado romano, que trataba con el nombre de estafa, haciéndose depender cada caso a criterios singulares, en virtud de que no se daba una definición taxativa o exacta de estas tendencias, por lo que cuando se debiera de entablar una acción privada, añadiéndose a esta su correspondiente acción criminal pública, tenía que hacerse uso de la acción pretoria de estafa que más tarde se le dio el nombre de acción criminal de stalionato (10), quedando así el antecedente del delito denominado con esta palabra stalionato, stello, stellionis. Estos delitos del orden público se consideraban en el Derecho Romano como ya se dijo anteriormente,

10.- La figura del stalionato del antiguo derecho romano se considera el antecedente de lo que hoy se conoce como delito de fraude.

directamente en contra del Estado, por lo que se exigía la persecución criminal de los funcionarios oficiales.

El orden jurídico de los primeros tiempos de la República de la Roma antigua, no incluyó someter a castigo los campos de la falsificación y el fraude, existiendo auxilio jurídico durante algunos siglos, por lo que encontramos varias acciones civiles sin interés penal alguno, toda vez que desde el horizonte de las doce tablas se encuentra reducidamente algún caso de fraude delictuoso que envolvía peligro común castigado con pena capital.

En la Roma antigua, con su reglamentación singular en materia penal, que a grandes pasos se ha hecho denotar con ejemplos de sabias instituciones políticas y sociales, como las que se han citado, no es suficiente lo descrito para encontrar las raíces o referencias históricas del delito en estudio, por lo que es necesaria la descripción del sistema impositivo romano como a continuación se menciona.

En los sistemas impositivos de la antigua actividad financiera, se buscó la obtención de medios para la satisfacción de las necesidades colectivas y gastos para el correcto funcionamiento del Estado. Hasta nosotros solo han llegado vagas y sumarias noticias sobre las finanzas públicas de los antiguos Estados Asiáticos y Orientales, cuestiones por lo que desconocemos los ordenamientos jurídicos mediante los cuales se regulaban las cargas tributarias.

En el derecho romano, se encuentra el primero y más alto ejemplo de sistematización jurídica de las relaciones entre el Erario y el contribuyente y si se quiere encontrar en la antigüedad otro Estado que pueda aproximarse en el campo de la organización financiera y tributaria del Estado romano, será menester referirse al Estado Ateniense; pero es obvia la grandeza del derecho romano reflejada principalmente en las relaciones privadas más bien que en las del sector público y en especial en las que definen como derecho tributario, pero hay que adherirse a las costumbres y necesidades de las condiciones de vida de las civitas romana, en virtud de que los romanos fueron los primeros en ordenar los tributos sobre las bases legislativas, hayando su relación en instituciones concretas y originales.

La forma de imposición directa de los romanos fincaba su origen en los tributos:

El tributum campitis que era el que establecía una medida igual para todos los ciudadanos sujetos a la obligación contributiva y el tributum soli o capitatio terrena, impuesto a poseedores de tierra que estaba en razón del grado de productividad de los cultivos de la fertilidad del suelo y de la extensión de la propiedad.

Para algunos historiadores en los albores de la monarquía solo existía el tributum capitis, que era la imposición directa por cierto período en igual medida para pobres como para ricos y que por la arbitrariedad en la administración por parte de los

funcionarios designados para ello, el tributum capitis terminó por gravitar solo entre los plebeyos. Tales hechos ocasionaron protestas y rebeliones entre el pueblo romano por lo que Servio Tulio introdujo la institución del censo, sobre la base de un catastro, reparando la injusticia en la retribución del impuesto establecido otorgando una plena igualdad tributaria en proporción a la riqueza de cada contribuyente, según datos que resultaban del propio catastro (11).

Este primer tributo; el tributo exensu llamado así desde entonces se conformo de una declaración de las fuentes de recursos y riquezas que tenía cada ciudadano y que era presentado por el mismo inscribiéndose en el catastro con la evolución de los bienes poseídos, expresando en ases (12), su monto. Tales datos eran transcritos en tablillas llamadas censuales, las cuales tenían una doble función que era la del censo fiscal y la del avalúo de los bienes poseídos de cada cual para la determinación del impuesto correspondiente.

El tributum exensum, no tenía carácter de imposición directa inmobiliaria, sino el de una imposición personal variable según las exigencias del Erario público.

El tributum soli, era una fuente de ingresos más irregular

11.- El catastro hoy en día no tiene la misma función. Se conservo vigente hasta el período de agosto, teniendo la posibilidad de pasar a las legislaciones posteriores. Contenía datos de cada contribuyente. ARMANDO GEORGETTI, La Evación Tributaria, Ediciones de Palma. Buenos Aires Argentina, p 127.

12.- Ases .- Moneda utilizada por el pueblo romano.

para las finanzas públicas romanas que más adelante conforme a su evolución y asentamiento fue perfeccionado. En el período Republicano existió una discriminación fiscal entre el fondo itálico y el fondo provincial, en razón de lo cual el primero, o sea el fondo Itálico *Dominium Ex iure Quiritium* (13), estaba exento de cualquier tributo directo, en tanto que el segundo estaba sujeto al *Tributum Soli*.

El *Tributum Soli*, duró hasta la conquista de Macedonia, teniendo como característica que era de tipo personal y se pagaba en relación a los bienes poseídos pero no sobre la propiedad, que a contrario de los fundos provinciales era admitido en gran escala, obligándolos al tributo o al estipendio respecto al Emperador y en su caso hacia el pueblo romano, obligando a los fundos además, a pagar un vectigal o canon, considerándose así al emperador, al pueblo romano o al vectigal, como verdadero propietario de los fundos, según la fórmula oficial *uti frui possidere habere possidere frui* (14).

La declaración jurada de los réditos se aplicó en los primeros siglos de la Roma antigua, era una declaración que el ciudadano romano formulaba al magistrado en el levantamiento del censo, con la consecuencia de incluirse en determinada categoría de contribuyentes. Esta institución se confirmó en base de un catastro inmobiliario en el mundo Greco-Romano, siendo

13.- Arnando Giorgetti, Op., cit., p.117.- Derecho de ejercicio de la soberanía.

14.- *Uti frui possidere habere possidere frui*.- Figura románica que hablaba de la posesión y no del dominio.
Mommsen, Derecho Romano, p. 489.

la única forma de determinar los bienes gravables de los ciudadanos (15).

El Magistrado encargado para la dirección del Erario en la época de la República romana era el cuestor y en los tiempos posteriores era el pretor o los prefectos del Erario. Los cuestores designados para esta función, debían preguntar al declarante si sus propiedades eran sujetas a la obligación tributaria, cosas poseídas, cantidad de esclavos, de las contradicciones de sus gastos y lujos declarados en el censo, sin olvidar que fue hasta el principio de los tiempos de Augusto cuando se comenzó el levantamiento catastral sistemático, del que se desprendió un tributo directo inmobiliario sobre los fondos tributarios, el *praedia tributaria*, ajustado a las operaciones catastrales; a diferencia de los fondos estipendarios en las provincias romanas; el *praedia estipendia*, que eran los que pagaban el estipendio o la décima, repartiendo la carga entre sus miembros.

La institución de *iustralis collatio*, que era un impuesto sobre los réditos derivados del comercio y de los oficios; la designación o nombre proviene de su cobro que se hacía cada lustro, el monto era la quincuagésima parte de la ganancia realizada en cinco años por quien emprendiera un negocio o cualquier actividad lucrativa.

15.- De los bienes gravables de los ciudadanos, la determinación era hecha por ellos mismos, estimándolos a verdad sabida y buena fe guardada. GIORGETTI, Op. cit., p. 120.

La *céntima rerum venalium*, que se puede considerar antecesora de los impuestos a los ingresos, como el impuesto de sucesiones que era en razón de los productos vendidos en el mercado público y el comercio de esclavos, denominándosele en este segundo caso *quinta et vigesima venalium mancipiorum*, satisfaciéndolo el adquirente del esclavo, situación que perduró hasta los tiempos de Neron, en que se cambió el impuesto a cargo del vendedor, quien lo tomaba en cuenta en el precio del esclavo, convirtiéndose así en una traslación del impuesto.

La *lex vicesima hereditatum et legatorum*, instituida en los tiempos de Augusto al igual que la *vicesima manumissionum* que se refería a la manumisión de esclavos.

Los gravámenes de los célibes y de las viudas, que con Augusto fueron gravados con sanciones tributarias establecidas en consideración al físico y que fueron también previstas por la *lex poppea*. También existían gravámenes especiales como las liturgias, que eran cargas públicas que implicaban trabajo a las clases privilegiadas y ricas, que respondían por los pobres. La responsabilidad de los agentes oficiales era de carácter personal, estaban sujetos a castigos de carácter personal, estaban sujetos a castigos de carácter patrimonial, o sea pagar de su bolsa pérdidas causadas al Estado por su deshonestidad e incapacidad. Las tasas de guerra que comprendían necesidades de dinero, mercancías en especie y otras prestaciones, provenía de la llamada *Angarería*, que es término de origen persa o arameo.

El trabajo compulsivo; teniéndose como ejemplo la forma en que Simón el Cireneo, fue obligado a poner el hombro en el transporte de la cruz de Jesús, en el camino al Gólgota, lo que representa una forma de trabajo de angarería. Los sistemas de portazgo y aduanero, sometidos a imposiciones indirectas de habelas, aranceles de importación, de exportación y de tránsito, existiendo derechos específicos y ad valorem. Los tributos por concurrir a fiestas de Dioses paganos; los llamados tributos de portoria, los derechos de peaje y tránsito de caminos, ríos y puentes, por uso de instalaciones higiénicas públicas llamadas vectigal urinae, todos recaudados por los llamados foricari, superindictio, aericon, focatio, knopnicon, dikeration y allelengyon.

La represión por incumplimiento en el pago del tributo según el derecho romano.

Para la resolución de procesos en materia fiscal, estaban los funcionarios públicos denominados pationales y se realizaban en el contencioso tributario.

La organización tributaria en la antigua Roma se puede considerar en tres períodos, en los que se divide su historia, la Monarquía, República e Imperio, permaneciendo casi sin modificación el sistema tributario durante el período de mayor poderío y esplendor.

Las operaciones para la aplicación de los tributos directos

iniciaba en la inscripción en el censo, la cual era revisada por los censores como ya se especificó (16). La división en tribus de las poblaciones es antigüísima y en Roma, servía también para distinguir a las familias, descendencia, etc... Los romanos en sus comienzos dividíanse en patriarcado y la plebe, que debido a sus constantes luchas, tuvieron como consecuencia la participación de los plebeyos en la administración de los intereses públicos, incluyendo la materia tributaria, creándose la concilia plebis tributa, que alcanzó la importancia de los comicios, de las curias y de las centurias, elevando a un valor de ley las normas aprobadas por éstos, a semejanza de las votadas en el comicio centuriato.

La inscripción de los ciudadanos en los registros anagráficos, llamados censos, que fueron creados por decisión de Servio Tulio, tenían una doble función como era:

- 1.- La enumeración y control de la población apta para las armas.
- 2.- La población apta para el cumplimiento de las cargas fiscales.

Se derivaban de la sustracción o del intento de substraerse a la inscripción en los censos gravísimas sanciones que llegaron hasta la pena de muerte durante el período de la República, por la omisión o falsa declaración de los bienes poseídos; era la

16.- Por ejemplo el uso del Ager publicus, concedido para el pastoreo o el usufructo en relación a la locatio ex lege censoria.

capitis diminutio máxima o magna. La declaración de los bienes y fuentes de recurso, *professio censualis*, en Roma, era de tipo solemne, formulada por los ciudadanos ante una comisión especial en el campo de Marte y a medida que eran llamados por el heraldo.

Puede decirse con fundamento que las evasiones fiscales constituyeron la excepción entre los romanos, por la innata rectitud del pueblo itálico, pero existen además otras razones que hacían idubitadamente que el pueblo romano cumpliera con sus deberes con el Estado como son: el vínculo solemne del juramento bajo el cual se formulaba la declaración de los bienes y de las fuentes de recursos; la importancia del censo y de la inscripción a los fines de la posición social a la que podía aspirar el ciudadano romano; además de las severas penas con que amenazaba la ley a los que incurrían en la evasión, como eran la confiscación de los bienes no declarados, la institución de la *addictio*, que era impuesta por créditos fiscales, el arresto, la multa la pena, quedando a cargo del mismo cuestor la ejecución y resolución. Se tienen noticias de la existencia de la *proscriptio bonorum*, que era la venta total de los bienes anunciada al público.

En el tiempo de los Emperadores, con el implantamiento de una administración más celosa de la Hacienda Pública, hubo de precindirse a menudo de la subasta, ya que al embargar el patrimonio de una persona era preciso tener en cuenta, las pretensiones y reclamaciones de otra, indicándole que pudieran

establecerse en contra del mismo, además de las reglas de

concurso que debían respetarse como son las causas de repetundis.

Encontramos el delito de abuso de denuncias fiscales, considerado como hecho punible por abuso de las facultades concedidas a los distintos miembros del Estado, de tal forma que a los denunciadores y acusadores de hechos verdaderos se les otorgaba recompensas, pero cuando eran falsas tales denuncias, se les castigaba; se citan así, las denuncias hechas a las cajas del Estado por causa de créditos o derechos patrimoniales que deberían ingresar a ésta.

Bajo el Gobierno de Caligula se agrabaron las sanciones para que se recobrase los desorbitados gastos realizados por él, disipados en festines y orgías, estableciendo impuestos sobre todo cuanto existiera, estableciendo penas excepcionales en contra de los evasores y para facilitar las transgresiones tributarias y herir patrimonialmente a los evasores, el Emperador, publicó leyes con el mayor secreto posible, eran escritas con rasgos tan pequeños que resultaba imposible leerlas. Con la palabra incensus se denotaba quien no estaba inscrito en el censo, acción que era vista como verdadero delito por los romanos, respecto de las cargas públicas.

+ La evasión de las obligaciones tributarias eran consideradas en determinado período por el derecho romano como similar al

delito de infrequentia, que consistía en la acción de renuncia al llamado de las armas. El que llegara a mancillarse con tales delitos, disminuía en la consideración social, derivándose además una limitación de capacidad jurídica del culpable, lo que permite presumir según el derecho vigente de aquel entonces, los actos contrarios a *Mosmaiorum*, que fueron posibles de la nota censoria, donde se anotaban los nombres de los reos y los que eran incluidos en tales listas, se les consideraba infames. El término infamia, era usado en sentido técnico para indicar la condición jurídica especial de las penas, por lo que se le dio forma definitiva como una disciplina, transformando las listas de sancionados por el pretor con aquella incapacidad en listas infames, pero además existía otra infamia que era la que corría por parte de la opinión pública, a la que se le llamó primeramente infamia turpitudinis y después infamia facti, por oposición a la infamia iuris.

La *capitis diminutio máxima*, se aplicaba a los transgresores de las obligaciones tributarias, o sea, a los que se substraían a sus deberes con el fisco. Ya que es bien sabido que el erario controlaba severamente los ingresos y erogaciones públicas, en virtud de que se entendía por fisco, por lo que hasta comienzos del siglo III, de la era cristiana, al tesoro personal del Príncipe, ya que el erario era llamado por los romanos *aerarium saturni*, porque las arcas del Estado se conservaban en las arcas de Saturno, siendo administradas por el senado, ejerciendo las funciones a través de superintendentes magistrados, elegidos entre los *equites romani*, que tomaban el nombre de procuradores

augusti o más específico procuratores a rationibus, llamados más tarde rationalis o racionales, que significan que tenían bajo su dependencia a los procuratores patrimonii, a los procuratores monetae, a los procuratores vicesima hereditarum, a los procuratores operum publicorum, etc...; en tanto el tesoro personal del Príncipe, era administrado por libertos de confianza.

Todo cuidado con plena capacidad jurídica, gozaba de un estatus que comprendía el derecho a la libertad, a la ciudadanía y a pertenecer a una determinada familia, según el derecho romano.

La capitis diminutio consistía en una prioris estatus permutatio, que significa la pérdida de uno o todos los derechos fundamentales del ciudadano, siendo el medio adecuado para reducir o anular la capacidad jurídica. La capitis diminutio máxima o magna, tenía tres graduaciones que son la mencionada en primer lugar, la segunda la capitis diminutio media o minor, por el cual el ciudadano perdía la ciudadanía y la tercera la capitis diminutio mínima, que era la cesación del derecho de pertenecer a una familia; por lo que el magistrado romano amenazaba con la capitis diminutio máxima, no sólo por causas o actos contrario s al ius gentium, sino también por causas de incensus (17), pena grave y además infamante que podía considerarse equivalente a la muerte del condenado, porque la consecuencia de la condena de la persona era de dejar de ser sujeto de derechos, transformándose en un objeto de derecho. En resumen la pérdida de la ciudadanía

lo convertía en extranjero e su propia patria y al desprenderse

17.- *Insensus*.- Significa la no inscripción en el censo.

de la familia considerándosele la *capitis diminutis*, como si estuviese muerto ante los demás miembros integrantes de la familia.

La aplicación de la *capitis diminutio* para los delitos fiscales les demuestra el sentido de responsabilidad y conciencia cívica reguladas y consideradas en las obligaciones tributarias de la Roma antigua, aún en cuanto a los tesoros del Estado y al botín de guerra de los ejércitos vencedores que constitufan a menudo las mayores fuentes de recurso del erario público; no solo para el militar victorioso, sino también para el dirigente del Estado.

Los castigos desde los romanos para los evasores fiscales eran desde la confiscación de mercancías como el delito de contrabando, o la venta del reo y de su familia, como en el delito de *prevaricato*.

Sistema Impositivo Financiero y su Represión a la caída

del Imperio Romano en la Edad Media.

En la época del principado la vigorosa organización financiera se pone de manifiesto a través de la legislación de Augusto, quien procuró atenuar los inhumanos sistemas de exacción fiscal existentes, otorgando al deudor insolvente el derecho de

ceder su patrimonio al acreedor (cessio bonorum), a fin de substraerse de la responsabilidad y de las sanciones corporales; privilegio que en un principio fue concedido a los ciudadanos romanos, extendiéndose posteriormente a las provincias.

A la caída del Imperio Romano y por consecuencia de destrucción de su cultura y asimilación de ciertos bloques de su sistema jurídico, aunado o en mixtura con las costumbres y leyes de los pueblos bárbaros, no dieron por resultado adelanto alguno y por el contrario en algunas áreas como por ejemplo en el derecho financiero se retrocedió por varios años, en virtud de que en la edad media, los defraudadores al fisco se hacían acreedores de severas penas corporales como eran la amputación de un miembro del cuerpo, el hierro candente, los azotes, la tortura, la prisión perpetua, hasta llegar a la muerte. La influencia romana en legislaciones españolas (18) y francesas, impidió tipificar otra variedad de conductas delictivas derivadas de las que la propia legislación Romano-Germánica ya contemplaba. Se tiene noticias de leyes como son el Brebiario de Alarico, Derecho Canónico con sus glosadores y posglosadores que no dieron adelanto que influyera en forma trascendental como el derecho romano, conservándose así sus lineamentos jurídicos.

Así es como en los pueblos de la antigüedad la defraudación fiscal siempre fue castigada como delito grave, aplicándose penas inhumanas como las que se tiene conocimiento en la Edad Media,

18. En España se castigaba con dureza los delitos contra el patrimonio, cuyas leyes de importancia pasaron directamente a nuestra legislación como fueron las leyes de las Siete Partidas, las Cédulas Reales, la

recopilación de Juan Ovando, la Recopilación de Puga; legislación que venía espapada en su mayoría con la influencia jurista romana.

que iban desde los azotes, hierro candente, imputación de una mano, prisión perpetua, etc, hasta la muerte del defraudador.

B) ANTECEDENTES HISTORICOS NACIONALES.

LOS AZTECAS

Como es conocido, existía una alianza entre México, Texcoco y Tlacopan, esta alianza era más bien de tipo ofensivo y defensivo; además de la confirmación electoral que cada uno de estos tres reinos hacían de la elección del rey en los otros y en los casos de guerra el mando de las fuerzas correspondía a los señores Mexicas, por que en los demás asuntos del régimen interior de cada reino eran completamente independientes.

Como resultado de esta alianza y de la ayuda que se prestaban en la guerra había pueblos que tributaban a los tres señores conjuntamente, dividiéndose el producto en cinco partes iguales, de las que dos tocaban al señor de México, dos al de Texcoco y una al de Tlacopan.

Había sin embargo también pueblos que solo tributaban a uno de estos señores, sea por verificarse la alianza o tuvieránlos ya de tributarios individuales o por que la guerra se hubiera hecho por uno solo de los pueblos, sin pedir auxilio a los demás.

Los tributos que existían en el pueblo azteca, eran de dos tipos: los primeros que eran los tributos que se imponían a los pueblos sometidos a los mexicas y los segundos que eran tributos anteriores que debían pagar los propios aztecas.

De los primeros, se encuentra en esta categoría dos maneras diferentes de organización tributaria:

a) La de los pueblos sometidos por la fuerza de las armas a los que se les señalaba tributos que eran cobrados con la intervención de Calpixquis (19), nombrados por los propios aztecas, en este caso recibían la imposición de un gobernador, llamado Señor o en lengua náhuatl Tecuhtli, por nombramiento de quien los había conquistado o bien, se les permitía a los pueblos vecinos elegir libremente a su Tecuhtli (Gobernador), conservando completa independencia en su régimen propio.

b) La de los pueblos que se entregaban en paz, entregaban solamente su tributo, conservando su completa autonomía.

Los tributos a que estaban obligados los pueblos sometidos a los aztecas, eran de dos tipos:

I.- Tributos en especie o mercancías y,

II.- Tributos en servicios especiales que estaban obligados a prestar los vecinos de los pueblos sometidos.

19.- Eran los mayordomos o cobradores de tributos.

De los primeros los tributos de esta clase en especie o mercancía, era señalado según los productos de cada provincia su población, riqueza o industria; según se encontraran en tierras frías, templadas o calientes, como lo sita el Profesor Jesús Galindo y Villa en sus comentarios al Código Mendocino (20).

En la mayoría de las provincias conquistadas se dejaba a los señores naturales de la misma y a todo el común su hacienda, usos, costumbres y forma de gobierno.

El monto total del tributo señalado lo repartía el Señor del país por ciudades y pueblos, éstos a su vez por individuos o gremios, aunque en lo general era por barrios.

En los pueblos en los que se nombraba Calpixquis (Recaudadores), llegado el plazo, exigían el monto de lo señalado. Los pueblos recogían su cuota llevándola por su cuenta a la capital de la provincia donde se almacenaba en edificios destinados al efecto. De lo almacenado disponía el rey, en cada lugar o bien traído por los mismos súbditos a la capital, que correspondía el tributo, según fuera México, Texcoco o Tlacopan, donde respectivamente guardaban a cargo de mayordomos principales, los que por pintura llevaban cuenta exacta de las entradas y salidas según la orden del monarca, donde la falta de probidad de éstos empleados era castigada con pena de muerte.

20.- Todos los historiadores se refieren en esta materia a jeroglíficos y documentos que lo comprueban como son Códice Mendocino y la Matricula de Tributos.

La época señalada para el pago de tributos variaba de acuerdo a la naturaleza, aunque generalmente se pagaban cada ochenta días, lo que equivale a cuatro meses calendario azteca, o solo dos o tres posiblemente cuatro veces al año dividiéndose en el último caso el año mexicana en cinco, cuatro y cinco meses, ya que su año según se señala en el calendario que a la fecha subsiste se conformaba de dieciocho meses.

Los servicios personales, consistían en obligaciones de labrar las tierras que eran señaladas por los vencedores o consistían en cargar bastimentos y armas a cuestras o en su caso prestar hogar a los guerreros del pueblo que tributasen.

En relación a los tributos interiores que eran a cargo de la ciudadanía azteca, o sea de los propios mexicas, se presentaban en la siguiente forma:

I.-El que pagaban a sus Señores naturales.

II.-El tributo religioso.

III.-El tributo en tiempo de guerra.

De la primera clasificación existían cuatro diferentes clases de Señores naturales:

A) Los Tlatoques o Señores Supremos, que tenían el gobierno y mando de su provincia, por lo cual el tributo a estos Señores consistía en la labranza de sus tierras que los súbditos no exceptuados tenían que hacer, con la aclaración de que los

diferentes tipos de tierras se especificaran en su oportunidad, dando la referencia de cual era el tipo de estas que les correspondía además tenían derechos a gozar de servicios personales y al parecer le correspondía en igual forma los tributos que pagaban los mercaderes, maestros de oficio y artesanos por el desempeño de sus labores.

B) Los Tectecutzin o Teúles; eran Señores de diversas maneras, según sus dignidades y preminencias, por hazañas guerreras o servicios prestados a la República; el tributo a estos Señores consistía en la obligación de los súbditos no exceptuados de labores sementeras y darles servicios personales a sus casas como son el surtirlos de leña, de dudarlos de agua y otras de carácter personal.

C) Los Calpullec o Chinancallec, que quiere decir cabezas o dicho en otras palabras que son parientes descendientes de alguien muy antiguo, eran nombrados por barrios, se constituían como habitantes del Calpulli y tenían derecho a que se les labrara una sementera para su sustento y gasto personal, además gozaban de servicio personal; criados, leña agua y otros tantos servicios, este tributo no era por obligación sino por costumbre y en atención a los servicios que prestaba como funcionario de las tierras del Calpulli.

D) Los Pipiltzin y los Tecquibac, los primeros eran descendientes de los Señores Supremos y los que se citan en segundo lugar eran sucesores de los que tenían otros cargos; por

lo general designados como mayordomos y recolectores del tributo, servían de guardia al soberano, actuaban como enviados del rey, ministros y ejecutores de justicia.

Las personas que no tributaban se les llamaba Tecutles, otros eran los pilles, ambos disfrutaban de ambos derechos pero además de éstos también gozaban de la misma exención, los que estaban bajo el poder de sus padres, los huérfanos, viudas, los lisiados, los mendigos, los servidores de los templos y las personas que les llamaba Mayeques.

De la segunda clasificación que se refiere al tributo religiosos, resulta que los aztecas rendían culto a diferentes dioses por lo que existían gran número de ministros y Teocalis (Templos), los cuales debían sostenerse, por lo cual contaban con grandes extensiones de tierra llamadas Teotlalpan o tierra de los Dioses, con tres clases de tributos:

- a) El de las primicias de frutos del campo.
- b) El de mantenimiento de bebidas, carbón, leña, copally, vestidos y otros.
- c) Tributos de servicios para lo cual tenían pueblos enteros para este fin.

De la tercera clasificación que es la referente a los tributos de guerra, los pueblos sometidos debían de contribuir con sus recursos humanos, gentes que se les requería y se les determinaba para ir a la guerra, de los Calpulli había tierras

destinadas al cultivo cuyos productos eran para el ejército en tiempo de guerra. El servicio de llevar armas y equipaje de los guerreros, además de la labranza de las tierras denominadas Miltchinalli.

La tierra entre los aztecas se encontraba dividida en la siguiente forma:

- 1.- Teotlalpan (Tierra de los Dioses).
- 2.- Tlaticallali (Tierra del Rey).
- 3.- Pillalli (Tierra de los Nobles).
- 4.- Altepetlalli (Tierra de los Pueblos).
- 5.- Milchinalli (Tierra para la guerra).
- 6.- Calpullalli (Tierra de los Barrios).

La tierra de los dioses se explotaba en beneficio de la clase sacerdotal no pudiendo disponer de ella en lo absoluto, ya que tan solo tenían el usufructo el cual era transmisible por herencia a sus descendientes, constituyéndose un tipo de mayorazgo; estas tierras eran laborables por los Macehuales.

Existían también los llamados Mayeques quienes eran una especie de aparceros que habían sido poseionarios sojuzgados a quienes se les exigía el pago de su censo o alquiler de la tierra, en virtud de que los mexicas no desalojaban a los pueblos conquistados de las tierras que normalmente ocupaban, exigiéndoles solamente vasallage, tributo y ayuda en caso de conflicto.

Los pueblos que se seccionaban por Calpulli, usufructuaban la tierra por familias conocidas, siendo este derecho transmisible de padres a hijos sin tener en ningún momento la nuda propiedad, ya que la posesión era condicional toda vez que deberían ser cultivadas sin interrupción, por lo que si se incumplía se les amonestaba, pero si se dejaba de laborar por más de dos años se les quitaban, ya que el dominio pleno correspondía al Calpulli.

Los Itepel o pueblos, tenían sus tierras de culto común de las cuales una parte de ellas se destinaba para el pago de los gastos públicos y tributos eran cultivadas en horas determinadas por los habitantes del pueblo.

Existían una clase miserable denominada Maseualli, que no usufructuaban ninguna tierra y se les tenía prohibido adquirirla constituyéndose en una clase dedicada al pequeño comercio y a oficios mecánicos de pésima remuneración.

Se hablaba de la dureza en las costumbres que imperaban entre los aztecas respecto de las sanciones que se imponían y castigos que se practicaban por la comisión de faltas y desacatos a las costumbres existentes entre ellos, por ejemplo el castigo de menores infractores de siete a doce años que versaban en razón de pinchazos con púas de maguey, o sino se les hacía aspirar humo de pimientos asados, o en su caso se les tenía desnudos atados de pies y manos al sol con derecho a comer medio pedazo de tortilla y un guijarro de agua, para que no se convirtieran en

glotones. En estos casos, en el que el infractor fuera cualquier persona sin tomar en cuenta la edad, por la comisión de un robo por ejemplo simplemente se les ahorcaba, o el que cometiera adulterio se le aplicaba la pena de lapidación o empalamiento; con la característica de que el marido ofendido no podía hacerse justicia por su propia mano; en general se aplicaba la pena de muerte, por ejemplo para el que se embriagara o para aquel que matara a su mujer, constituyéndose en la pena más común aplicada como castigo en la mayoría de delitos, incluyéndose el de la evasión fiscal.

A nadie le valía razón y excusa para exceptuarse del pago del tributo, ya que sí se era pobre, debía trabajar, sí se estaba enfermo se esperaba a que se sanase, los exatores perseguían a todos los evasores con la mayor crueldad, teniendo la facultad de venderlos como esclavos al igual que a los insolventes por una parte, o según el caso se castigaba como ya se menciona con la pena de muerte.

Se menciona de la existencia de un Código Penal de Nezahualcoyotl Señor de Texcoco, que era uno de los integrantes de la Triple Alianza, en el que se recogían la venganza y la Ley del Talión, además de que el Juez tenía amplia libertad para fijar las penas entre las que figuraban la pena de muerte, la esclavitud, confiscación, destierro, suspensión o destitución del empleo y hasta prisión en la cárcel o propio domicilio. Comentándose de que la pena de muerte se ejecutaba de distintas formas, en sí, por demás crueles se connotan delitos

intencionales y culposos y como excluyentes, cuando menos el atenuante del embriaguez completa y una excusa absolutoria robar siendo menor de diez años y una excluyente por estado de necesidad; robar espigas de maíz por hambre, según se sita en casos de incriminación registrados por cronistas y comentaristas.

Se toman de igual forma de las Ordenanzas de Nezahualcoyotl reproducidas por Don Fernando de Alba Ixtlizóchitl, el adulterio y las penas impuestas.

En las Leyes Tlaxcaltecas se hablaba de la pena de muerte por delito o daño grave al pueblo, esta a través del ahorcamiento, lapidación, decapitación o descuartizamiento; se conocía también la pena de la pérdida de la libertad.

Con el pueblo Maya, se castigaba el adulterio, abandono de hogar, robo, insolvencia fiscal; conociéndose como penas de muerte la de la venganza, infamia, esclavitud, existiendo una serie de contradicciones en diversos textos resumidos.

A la llegada de los españoles al continente Americano para quitarle la figura de invasión y toda sobra de ilegalidad a sus actos, se ejecutaba el llamado "Requerimiento", que consistía que a nombre del Rey se les requería a los indios para que dejaran aquella tierra, en virtud de que pertenecía al Rey de España y si quería vivir en ella, deberían darle obediencia, tenerlo como su Señor y dueño de esa tierra, haciéndose extensivo a todas las indias el citado requerimiento.

Moctecuhzoma desde las primeras embajadas que envió a Hernán Cortés manifestó su deseo de reconocerse vasallo del Rey de España, a quien por conducto de Cortés mandó frecuentes obsequios y le demandaba le señalase el tributo que debería pagarse cada año; este reconocimiento y vasallaje fue formalizado durante la prisión de Moctecuhzoma en el Palacio de Atzayácatl reunidos en una gran sala del cuartel, Moctecuhzoma, Cacamatzin, Totoquihuatzin, Don Fernando y diferentes categorías de la nobleza india y militares castellanos, tomándose declaratoria por el escribano Pedro Fernández, a quien Cortés pidió por testimonio la relación de lo acaecido para resguardar su derecho y quedara todo en forma legal.

Se le exigió al Emperador Azteca, oro, para lo cual se repartieron comisiones de Tenochcas y castellanos por que cada Señor estaba obligado a dar cierta medida de oro.

Cortés aprovecho la situación tributaria para atraerse caciques y pueblos además de otros muchos otros ofrecimientos especiales como eran libertades y exenciones. La Triple Alianza también solicitó socorro de los pueblos ofreciendo los mismos alicientes, sin resultado alguno, ya que el odio hacía los conquistadores era fructuo por un lado y por otro las diferencias existentes dentro de la misma alianza tuvo como consecuencia el asedio y toma de Tenochtitlán.

Se introdujo así la Institución de la Colonia provocando un cambio en la vida, propiedad y estado social de los indígenas.

En los territorios que España conquistó se aplicaba la recopilación de las Leyes de Indias, sin olvidar que con anterioridad a esa legislación, se aplicaron otros códigos, tales como las Cédulas Reales, el Cedulaario de Puga, la Recopilación de Juan Ovando e inclusive se consultó y aplicó la matrícula de tributos del extinto Imperio Mexica, para sacarles un mayor provecho a las tierras colonizadas. Se comenzaron a formar poblaciones con cierto número de vecinos, que se establecieron en cuerpos municipales y ayuntamientos con sistemas de tipo representativo, esto sucedió en virtud del descontento de los conquistadores en razón al deficiente botín que se les repartió a la caída de Tenochtitlán, enviándoseles a poblar provincias, según les pareció más conveniente auxiliándose de la matrícula de tributos de Moctecuhzoma.

Surgió el Virreynato, los Gobernadores y para la administración de justicia la Institución de la Santa Inquisición.

Con respecto a México, se dictaron con posterioridad y subsistieron las Leyes de Indias, que eran los sumarios de Cédulas, Ordenes y Provisiones Reales, que se despacharon por su majestad para la Nueva España y otras partes de sus nuevas tierras, durante el período de 1628 hasta el año de 1677, con algunos títulos y materias que se añadieron. Los autos acordados de la Real Audiencia y las Ordenadoras de Gobierno, más tarde, del año de 1724 al 1769, aproximadamente se adicionaron a las Leyes de Indias, imponiéndose sanciones para los infractores de

ellas, que consistían en multa, azotes, impedimentos para trabajar el oficio que se tratará y otros. Al lado de estas grandes fuentes jurídicas (21), el Derecho Indiano y el de España, subsistieron algunas de las primitivas costumbres de los indios, sometidas y sancionadas expresamente por los monarcas, siempre que no contradijeran los principios básicos de la sociedad y Estado colonizador.

La Audiencia en la Cancillería que administraba justicia, se componía de un Regente, diez oidores, formando dos salas para negocios civiles y otras jurisdicciones en favor del físico, como las de los intendentes y los jefes o directores de varias ramas de rentas.

El Rey nombraba visitadores que venían a la Nueva España con plenitud de facultades para establecer nuevas rentas o hacer mas productivas las establecidas.

En la Hacienda del Virreynato, se consideraban cuatro clases de ingresos:

I.- Los llamados comunes, que servían para cubrir los gastos del virreynato.

II.- Los denominados remisibles, porque sus productos líquidos se remitían a la metrópoli.

21.- YAÑEZ RUIZ, El Problema Fiscal, Tomo II, p.125.- Encontrando entre estas fuentes la Nueva Recopilación y Las Partidas, en el verdadero Derecho Vicariante.

III.- Los que conocían como particulares por estar

IV.- Los llamados ajenos, por no pertenecer al erario, teniendo el gobierno solo el encargo de administrarlos.

La masa común del erario se constituía de:

- 1.- Derechos reales de ensaye de oro y plata
- 2.- Los diezmos
- 3.- El real derecho del quinto
- 4.- Derechos de vajilla
- 5.- Derecho de omonedación privativo del soberano
- 6.- Tributos reales
- 7.- Derechos de censo a favor de la real hacienda
- 8.- Ramas de alumbre estancados y arrendados por su majestad
- 9.- Remate de los oficios vendibles y redituables
- 10.- Oficios de cancillería
- 11.- El papel sellado
- 12.- El derecho de media anata
- 13.- El servicio de lanzas
- 14.- Derecho de licencias
- 15.- El derecho de ventas composiciones y conformaciones de
tierras y aguas
- 16.- El derecho de pulquerías
- 17.- El derecho decomisos que se sitúa sobre la imposición
penal impuesta contra los que ejercen el contrabando
- 18.- Impuesto por grano añil y vainilla
- 19.- Derecho de entradas de vinos aguardientes y vinagres

- 20.- Los depósitos de bienes arrendados a beneficio de la Real Hacienda
- 21.- El estanco de la facultad de circuitir cordobanes y colambre
- 22.- El juego de galos en plazas y parajes públicos
- 23.- La construcción y administración de la pólvora
- 24.- El juego de la Real lotería
- 25.- El de dos novenos reales
- 26.- La alcabala
- 27.- Impuestos sobre pulques
- 28.- Derecho de armada y avería
- 29.- El almojarifazgo
- 30.- Las salinas y venta de salses
- 31.- Aprovechamiento
- 32.- Alcances de cuentas
- 33.- Anelaje
- 34.- Estanco de lastre
- 35.- Bienes mostrencos
- 36.- Donativos

De los impuestos conocidos se pueden citar:

- a) Impuesto sobre el comercio exterior
- b) Impuestos y gravámenes al comercio
- c) Impuesto sobre agricultura y ganadería
- d) Impuestos sobre sueldos y utilidades
- e) Impuestos sobre juegos, diversiones y espectáculos públicos
- f) Impuestos de capitulación
- g) Impuestos sobre actos, documentos y contratos

h) Otros gravámenes

i) Aprovechamientos

A medida que los españoles formaban poblaciones con cierto número de vecinos, establecían cuerpos municipales o ayuntamientos, compuestos por individuos nombrados por los gobernadores quienes hacían las ordenanzas que se habían de guardar, siendo las primeras leyes de indias al igual que las hizo Cortés para los ayuntamientos de la Nueva España.

El derecho de cobrar tributos, lo basaron los Reyes Católicos en la Bula Pontificia de 4 de mayo de 1493, que hizo la división de las tierras que pertenecían a los Reyes de España y en la sumisión y obediencia realizada por Moctecuhzoma, que los reconocía por señores naturales y soberanos a los citados reyes de Castilla, prestándoles la misma obediencia, servicios y tributos con que le habían reconocido, cuyo reconocimiento fue autorizado por un escribano público como se mencionó anteriormente (22).

En México, el gobierno español al efectuar la conquista implantó las contribuciones existentes en España, en su mayor parte, al lado de instituciones peculiares del país, como lo eran los tributos. Al fundarse los primeros municipios, contaron fundamentalmente con los llamados propios o bienes municipales, cuyos productos deberían de cubrir sus gastos necesarios e

22.- Remembranza, p. 28 de esta tesis.

indispensables. Cuando éstos no fueron suficientes, nacieron los arbitrios o contribuciones municipales principalmente las llamadas sisas.

Para afirmarse la legislación colonial, tenía las diferencias de castas, con sistemas de intimidación y crueldad para los negros, mulatos y castas como tributos al rey, prohibición de portar armas y transitar de noche, obligación de vivir con amo conocido, penas de trabajo en minas y de azotes, Todo por procedimientos sumarios, excusado de tiempo y proceso. estima que para los indios las leyes fueron más benévolas, se les castigaba debiendo servir en conventos, ocupaciones o ministros de la colonia y siempre que el delito no fuera grave.

Se dice que la historia de México comienza con la conquista pues todo lo anterior esta por descubrirse, o que los pueblos indígenas nada tenían en materia penal, lo que parece imposible o si lo tenían nada les quedó después de la conquista, pues fue borrado y suplantado por la legislación colonial. "La influencia del rudimentario derecho indígena en el génesis del pueblo mexicano es de difícil comprobación. Los mexicanos, aún el indio de raza pura, estamos desprendidos de toda idea jurídica propiamente indígena, es decir que tenga su raíz y origen en los usos y costumbres precortecianas.

A resumidas cuentas se piensa que en el derecho precorteciano ha sido de nula influencia en el colonial y vigente, perteneciendo su estudio a la arqueología criminal.

CAPITULO II

ANTECEDENTES LEGISLATIVOS NACIONALES

En los primeros tiempos de la época del México independiente, se había recibido un legado de legislación española e inadecuada a la realidad social de nuestro país. La actividad legisladora estuvo dirigida casi exclusivamente a la creación de normas tendientes a restablecer el orden público, estructura y organización naciente del Estado; se legisló principalmente en materia hacendaria, militar y de policía, específicamente en materia de derecho fiscal, se reglamentó en materia de contrabando (23), por ser un problema que reclamaba en ese entonces como ahora, atención inmediata.

En la Ordenanza Aduanera del 12 de junio de 1891 se establecieron tres tipos de infracciones a las normas fiscales como fueron los delitos, las contravenciones y las faltas.

Los delitos eran: contrabando, cohecho, peculado, concusión, alteración y falsificación de documentos oficiales, quebrantamiento doloso de sellos o candados fiscales, desobediencia y resistencia de particulares y la omisión culpable.

23.- Aún cuando el contrabando implica defraudación fiscal por cuanto hace a una defraudación de derechos aduanales, la defraudación fiscal como tipo delictivo no hizo su aparición sino con posterioridad.

Las contravenciones abarcaban: la defraudación (sin connivencia con los empleados, suplantando en calidad, cantidad o en ambas cosas mercancías que legalmente manifestadas causarían mayores derechos), omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación de mercancías e infracción de los preceptos cuya finalidad era evitar la duda y dar seguridad.

Las infracciones consistían en las faltas aduanales.

De estas violaciones a los reglamentos hacendarios mencionados, los delitos se sancionaban únicamente con pena corporal, además de la administrativa; las otras dos categorías se sancionaban únicamente con pena corporal, además de la administrativa; las otras dos se sancionaban únicamente en forma administrativa (24).

En la Ley del Impuesto General del Timbre del 25 de abril de 1983 se establecieron dos clases de responsabilidades:

- a) Por infracciones simples.
- b) Por infracciones con responsabilidad criminal .

El primero de los grupos de responsabilidades, comprendía a su vez las violaciones cometidas por causantes por falta de pago del impuesto; se sancionaban administrativamente en forma única.

24.- La defraudación, se sancionaba con la pérdida de la mercancía y doble pago del impuesto omitido.

Dentro de las infracciones con responsabilidad penal son más importantes, como son :

1.- Cuando los causantes lleven dos o más libros de contabilidad.

2.- Los que verifiquen la defraudación fiscal o contribuyen a ella por medio de alguno de los actos que el Código Penal castiga.

En estos casos, se aplicaba la sanción administrativa en cuanto al aspecto fiscal de la contravención y la sanción correspondiente del Código Penal , según el delito que hubiera servido de medio para la comisión de la defraudación (25).

Por lo tanto, con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal, se podía proceder en contra del causante, fundamentándose en el delito de fraude genérico.

Siguiendo con la remembranza de las legislaciones anteriores que versaban en materia tributaria que normaban el procedimiento en el cobro de contribuciones, mismas que son accesorias del Código Fiscal de la Federación.

El Código Federal de Procedimientos Civiles del 26 de diciembre de 1908, que empezó a regir el 5 de diciembre de 1909,

25.- Hay que hacer notar, que en dicha legislación no se consideraba a la defraudación como delito en sí, sino en tanto se valía el causante de un delito, se sancionaba; pero única y exclusivamente cuando existiera delito tipificado en el Código Penal.

en el artículo 590, determinaba que se tramitaban y decidían en la vía sumaria las controversias que se suscitaron sobre :

I.- Multas

II.- Reintegros de alcances o liquidaciones de cuentas

III.- Controversias que resultaran de la facultad económico coactiva.

El juicio se ventilaba en los tribunales federales y se señalaban tres días para contestar la demanda, no se admitían incidentes de previo y especial pronunciamiento sino los únicamente relativos a personalidad y competencia; procedía la compensación y la reconversión cuando la acción en la que se fundare, debiera ejercitarse en juicio sumario. El término para la prueba no excedía de 20 días y en la cual se podía alegar y probar las fechas con testigos e instrumentos y fenecido el término, se ponía el expediente a disposición de cada una de las partes, para que alegaran; pronunciándose el fallo en los 5 días siguientes.

Los autos y sentencias solo eran apelables en efecto devolutivo y siempre que la cuantía excediera de \$ 500.00.

Pero aún así en el año de 1925, el sistema impositivo que prevalecía en México se enfrentaba a grandes males como eran:

A) Diversidad de sistemas estableciendo gravámenes sobre la

misma actividad económica.

B) Duplicidad de impuestos sobre la misma fuente

C) Diversidad de cuotas sobre impuestos de igual naturaleza que gravan la misma fuente

D) Diversidad de procedimientos de recaudación

E) Trabajos que por parte de las autoridades locales se establecían en sus leyes de impuestos, al natural desarrollo de la industria y del comercio,

los cuales propiciaban en grandes escalas el mal funcionamiento del sistema impositivo, provocando evasiones fiscales en cantidades considerables y el fisco Federal no recibía en forma adecuada y suficiente los recursos de los que debería allegarse, provocando con esto además que el Estado practicara una política financiera de desconfianza hacia el contribuyente, ocasionando el aumento de los mecanismos de defraudación fiscal utilizados por los contribuyentes.

La Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación del 10 de febrero de 1926, en el Capítulo 2o. que versa sobre la facultad económico coactiva para hacer efectivos los adeudos fiscales de cualquier clase aún los que procedían de responsabilidad civil, provenientes de delito que no fueran cubiertos en el plazo de tres días o en el que fijaran las leyes especiales.

En los adeudos fiscales se consideraban incluidas las multas y sanciones, cuya ejecución se encomendara al Poder Administrativo.

La Ley para la calificación de infracciones a las leyes fiscales publicada en el diario oficial de la federación el y la aplicación de la penas correspondientes vigente en esa época era del 8 de abril de 1924, tuvo poca vigencia, porque el 9 de julio de 1924, se expidió una nueva ley reglamentaria, calificando a las leyes fiscales y la aplicación de las sanciones.

La calificación de las infracciones a las leyes reguladoras de impuestos Federales y la aplicación de las penas correspondía a la Secretaría de Hacienda, por sí o por medio de las oficinas recaudadoras y a un jurado de penas fiscales, el recurso de revisión se imponía ante la oficina que hubiese impuesto la pena en un término de 8 días, a partir de la notificación, que posteriormente fue alargado a 15 días por decreto del 18 de septiembre de 1924.

Una nueva Ley Orgánica de la Federación se expidió con fecha 30 de diciembre de 1983, en la que se estableció que se podía promover juicio de oposición en forma sumaria de acuerdo con los preceptos del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Con fecha 30 de diciembre de 1935, se modificó la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, estableciendo que los Jueces de Distrito conocieran los juicios de oposición que se iniciaran en contra de las resoluciones de la Secretaría de Hacienda. No procediendo la oposición cuando la resolución emanara de un procedimiento administrativo dentro del cual el afectado hubiera sido oído legalmente y rendir pruebas. La

oposición debería iniciarse dentro de los 15 días siguientes al acto.

Es de mencionarse que en las reformas al reglamento de la Ley del Impuesto a los alcoholes del 25 de mayo de 1927, donde se concedía un recurso de revisión en contra de las cuotas mínimas de producción, que debería conocer la junta revisora del impuesto sobre la renta.

El ejecutivo Federal, tomando e cuenta la diversidad de recargos que fijaban algunas leyes fiscales, la diversidad de infracciones, sanciones y recursos que fijaban las leyes especiales desde años anteriores, tenían el proyecto de expedir un Código fiscal que uniformara dichas diversidades.

Al efecto solicitó al Congreso de la Unión, facultades extraordinarias para expedirlo, que le fueron concedidas desde el año de 1929.

Por decreto de 30 de diciembre de 1935 se le concedieron facultades extraordinarias para la organización de los servidores públicos hacendarios y en uso de ellas, con fecha 27 de agosto de 1935, se expidió la Ley de Justicia Fiscal.

Muy amplia y documentada fue la exposición de motivos de este decreto, en los cuales se menciona lo indispensable que era para el desempeño de las funciones de control de la administración, defensa y el respeto de los derechos e intereses

legítimos de los particulares.

Conforme a esa Ley se creaba el Tribunal Fiscal de la Federación, que debería dictar los fallos en representación del Ejecutivo de la Unión, considerándose independiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de cualquier otra autoridad administrativa. Con la creación de este Tribunal, se suprimió el Jurado de Infracciones Fiscales y la Junta Revisora sobre el Impuesto sobre la Renta, por decreto del 19 de abril de 1937.

Lo anterior trajo como consecuencia que un cúmulo de multas de pequeña cuantía fuera objeto de juicio ante el referido tribunal, originándose con esto un fuerte recargo de labores al tribunal, por lo que se hizo necesario establecer un recurso administrativo ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estableciéndose asimismo un tope en el monto de la cuantía que fue de \$100.00.

En ese mismo decreto se asignaba a la Secretaría de Hacienda en el orden administrativo la facultad de calificar las infracciones a los preceptos de carácter fiscal y se determinaba cuando en un mismo acto u omisión se infringieron diversas disposiciones fiscales se aplicara una sola sanción.

El decreto de 31 de diciembre de 1937, denominado Ley General sobre percepciones Fiscales de la Federación, prescribía que los impuestos, derechos y aprovechamientos, establecidos en

la Ley de ingresos del Erario Federal, se causarían y recaudarían conforme a las disposiciones legales en vigor, fuera en timbre o en efectivo, en la forma que por decreto previniera el Ejecutivo Federal.

Tres años más tarde de la expedición de la Ley de Justicia Fiscal, en 1938, el Ejecutivo Federal sometió a consideración del Congreso de la Unión el Código Fiscal de la Federación, mismo que fue expedido con fecha 30 de diciembre del mismo año, con modificaciones posteriores como fue la adición de un título sexto, en el cual se citaban los preceptos sobre delitos fiscales, no siendo sino hasta nueve años después cuando se le dio forma al delito de defraudación fiscal.

A todos los males anteriormente citados, se les procuro aplicar remedios que fueron discutidos y aprobados a través de la 1a. y 2a. Convenciones Nacionales Fiscales (27), soluciones que jamas fueron llevadas a cabo a excepción de la creación de la comisión permanente, resultado de la segunda convención y de las reformas a algunos de preceptos constitucionales, provocadas por gestiones de algunas industrias; pero no fue sino hasta 14 años después de celebrada la segunda convención que se estimó necesario convocar a una tercera Convención (28), Nacional

27.- La Primera Convención Nacional fiscal fue celebrada con fecha 10 de agosto de 1925 y la segunda en el mes de febrero de 1933.

28.- Los motivos que impulsaron al ejecutivo federal para convocar a la tercera Convención Nacional Fiscal, las conclusiones aprobadas y los puntos esenciales de la política hacendaria se encuentran precisados en la obra "Tres Años de Política Hacendaria", publicación de la Secretaria de Hacienda, que apareció en el año de 1951, en el capítulo VII, titulado Nueva Política Fiscal.

Fiscal, la cual se llevó a cabo en el mes de noviembre de 1947; asistiendo a la misma la Confederación de Cámaras Nacionales de Comercio, quienes efectuaron anticipadamente en mayo de 1947 una Convención Nacional de Causantes en la que resultaron una serie de observaciones como fueron:

La diversidad de los impuestos, comercio e industria y dentro de ellos los impuestos especiales; se clamaba como remedio evitar la diversidad de los mismos, debiendo existir diversas legislaciones en estas materias en virtud de la coexistencia de las tres diferentes entidades de Orden público existentes en la República, unificando tan disímolas legislaciones.

Otro cargo era que las leyes eran poco equitativas por las tasas que establecían, proponiendo su saneamiento, consistente en sujetar a las mismas a especiales restricciones.

Por último los sistemas impositivos; consistentes en los diversos procedimientos que sobre el particular establecían para llegar a la determinación y control del crédito fiscal; proponiendo se tratara de uniformar los diversos procedimientos que sobre el particular establecían las legislaciones.

Se solicitó que las autoridades fiscales federales pusieran en práctica las conclusiones a que se llegaron en materia de impuestos al comercio y a la industria en dos convenciones anteriores.

Que fuera una sola autoridad la encargada de la determinación y percepción del crédito fiscal, si el fin que persigue era de simplificar los sistemas fiscales, siendo la Comisión Permanente de la Convención Nacional Fiscal que se sugirió fuera reorganizada.

En cuanto a los impuestos especiales, se propuso fueran flexibles. Aunado a esto, el entonces Presidente de la República Miguel Alemán Valdéz, en su mensaje inaugural incluyó dentro de los conceptos del pliego de envío al H. Congreso de la Unión el proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947 el objetivo de que las Leyes y los procedimientos tributarios no dieran lugar a abusos y corruptelas que desprestigiaran su administración y lastimaran a los ciudadanos, procurando la suspensión o modificación de todas las inspecciones y requisitos que sirvieran de pretexto para que personas sin escrúpulos obtuvieran aprovechamientos ilícitos; para lo cual las autoridades fiscales asumirían una actitud de mayor confianza en la buena fe de del contribuyente, previendo en las Leyes un castigo severo en a evasión fiscal, asimilándola cuando proceda, como se hace en otros países a un verdadero delito (29).

Asimismo el Presidente Alemán anunció dentro de los conceptos; la Organización Técnica del Sistema Impositivo

29.- Puede decirse que el programa fiscal de la nueva administración no ofrecía ninguna novedad en relación a los proyectos de reforma tributaria, que se trazaron los Gobiernos revolucionarios antecesores, coincidiendo con lo que se comenzó a poner en práctica en el año de 1925 con el Presidente Plutarco Aislas Calles.

Federal, la adopción de la autoridades hacendarias de una actitud de confianza y buena fe de los contribuyentes, eliminando los procedimientos tradicionales de inspección, basados en la suposición de que todo contribuyente era un defraudador innato adoptando la tesis que las declaraciones formuladas por los causantes deben ser tenidas como ciertas mientras no se demuestre su falsedad.

De lo anterior corresponde la supresión de la inspección fiscal en su forma más conocida y descreditada "La Inspección del Timbre", que a partir del primero de enero de 1947, es decir, un mes después de la toma de posesión del Presidente Miguel Alemán, y la expedición once meses después de la Ley penal de defraudación Impositiva, destinada a ser posible el castigo del fraude fiscal como un verdadero delito.

Con el objeto de facilitar la apreciación de las medidas puestas en práctica en los años 1947 a 1949, en ejecución del programa hacendario del Presidente Miguel Alemán, así esbozado, se exponen a continuación las medidas referidas en forma especial que se llevaron a cabo en cada uno de los puntos principales que el programa comprende, a saber:

A) Reorganización de la Administración Hacendaria.

- a) Organización interior de la Secretaría de Hacienda
- b) La nueva actitud frente a los contribuyentes.

B) Coordinación Tributaria.

- a) Supresión de la Contribución Federal
- b) Tercera convención Nacional Fiscal
- c) Plan Nacional de Arbitrios

C) Organización Técnica del Sistema Federal de Imposición.

- a) Supresión del Impuesto del Timbre sobre compraventa y creación del impuesto sobre ingresos mercantiles
- b) Reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta y creación del Impuesto sobre Utilidades Exedentes.
- c) El nuevo arancel con cuota fija y cuota Ad-Valorem.
- d) La sobretasa adicional del 15% sobre los derechos de exportación.

D) Control Presupuestal.

- a) Rigidez en el ejercicio presupuestal.
- b) Creación y funcionamiento de la Secretaría de Bienes Nacionales e Inspección Administrativa.

E) Manejo superior de la Hacienda Pública del Distrito Federal por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Habiendo reconocido las autoridades Hacendarias que una de las causas de la defraudación fiscal era la actitud de desconfianza de las autoridades para con los contribuyentes, que los llevaba a no aceptar por principio las liquidaciones de

Impuestos formuladas por estos, para no exponerse al pago de impuestos en cantidad superior a la debida, ocultando total o parcialmente los valores gravables, por lo que se optó por aplicar una medida que se denominó "borrón y cuenta nueva", consistente en dar facilidades extraordinarias para la liquidación de responsabilidades a cargo de los causantes de los impuestos federales derivados de la aplicación de Leyes Fiscales anteriores al 10. de diciembre de 1948.

Además de la frase o método citado anteriormente para demostrar la nueva actitud de las autoridades frente a los contribuyentes se puede mencionar.

La invitación de la Secretaría de Hacienda a la Confederación de Cámaras de Comercio, para que organizara una Convención Nacional de Contribuyentes, para la descoción sobre la conveniencia de la implantación del Impuesto de Ingresos Mercantiles, sustituyendo al Impuesto del Timbre y el examen de los problemas a tratarse en la tercera Convención Nacional Fiscal. La invitación a los contribuyentes para que asistieran a la mencionada Conferencia. La Creación del Consejo Consultivo o de Política Económica y Fiscal como Organismo permanente encargado de auscultar la unión del sector privado, sobre las medidas de carácter económico.

A resumidas cuentas, las conclusiones a que llegaron, motivaron una revisión de la Legislación impositiva en apoyo en los principios generales siguientes:

I.- Una Hacienda Pública fuerte y organizada, no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes.

II.- El inicio de una política de mutuo entendimiento y lealtad.

III.- El fisco declara su fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y calificación como forma de control de los nuevos gravámenes.

IV.- Unificación y simplificación de diversos Impuestos.

V.- En principio cada causante no debe pagar sino un impuesto.

VI.- Se establece la pena corporal como castigo de fraude al fisco.

Consecuencia inmediata del último punto de los tomados e la multitudada Convención se expidió la Ley penal de defraudación impositiva en materia federal (30), con el objeto de elevar a la categoría de delito el fraude al fisco, penándolo con sanción corporal, por lo que respecta a los impuestos interiores, puesto que la omisión a los impuestos exteriores, desde los primeros

30.- Esta Ley tiene trascendencia dentro del orden jurídico penal de aquel entonces, puesto que erige por primera vez en delito, conductas que anteriormente no tenían carácter delictivo.

días de la independencia estaba sancionada.

Al parecer La Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia federal del treinta de diciembre de 1947, buscaba tutelar el interés del Estado, encaminado al normal funcionamiento de su administración pública, ya que el bien jurídico tutelado en la nueva Ley es el patrimonio del Estado.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al promover la expedición de una Ley en las que se tipificaría las conductas que entrañan una defraudación al fisco, estimaba que las prevenciones del Código Penal en su capítulo de fraude no eran del todo precisas.

El delito de defraudación impositiva se cometía en los casos siguientes, según se cita en dicha legislación.

Art.1o.- Para los efectos de esta Ley, se reporta "delito de defraudación impositiva en materia federal".

I.- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos.

II.- Declarar ante las autoridades fiscales, ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales;

III.- No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos.

IV.- Omitir la expedición de los documentos en que, conforme a las leyes fiscales, deba cubrirse un impuesto.

V.- Ocultar bienes o consignar el pasivo total o parcial falso en los inventarios de juicio sucesorio.

VI.- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarlos con falsedad.

VII.- Ocultar ante las autoridades fiscales total o parcial, la producción sujeta a impuestos.

VIII.- Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad.

IX.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcial, el monto de ventas o ingresos gravables.

Art. 2o.- El delito de defraudación impositiva se sancionará con prisión de tres meses a dos años, si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar es inferior a \$50.000.00, y prisión de dos a nueve años, si aquel es superior a \$50,000.00. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó o se intentó defraudar, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Art. 3o.- La determinación de las cantidades a que se refiere el párrafo primero del artículo anterior, será tomado en cuenta lo defraudado, y lo que se intentó defraudar dentro del mismo ejercicio fiscal, aunque se trate de diferentes acciones u omisiones de lo previsto en el artículo primero y aunque la

defraudación impositiva haya marcado sobre impuestos diferentes.

Art. 4o.- Los jueces podrán imponer además de las sanciones establecidas en el artículo 2o., la suspensión de 1 a 5 años o inhabilitación de la profesión, industria o actividad de la que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación.

Art. 5o.- Las penas establecidas en esta Ley se impondrán sin perjuicio de las sanciones administrativas que determinen las leyes fiscales.

Art.6o.- En los delitos previstos en esta ley, no habrá lugar a reparación del daño; las autoridades administrativas con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes.

Art. 7o.- Cuando el causante que incurra en defraudación impositiva sea una persona moral, se presumirá como prueba en contrario que las acciones u omisiones constitutivas de delito, fueron realizadas por las personas físicas que tienen la representación legal de aquella.

Art. 8o.- Para que el Ministerio Público Federal pueda ejercitar acción penal por los delitos previstos por esta ley, será necesario que las autoridades fiscales declaren , a su juicio, si se ha cometido el delito.

Art. 9o.- No se aplicaran las sanciones establecidas en esta

ley sí, antes que las autoridades fiscales tengan conocimiento de los hechos constitutivos de defraudación impositiva, se pagan los impuestos que se pretendieron defraudar.

Art. 10.- Corresponde a los tribunales de la federación la aplicación de las disposiciones de esta ley.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Art. 10.- Esta ley entrará en vigor el día 10. de enero de 1948.

Art. 20.- Se derogan las disposiciones legales y reglamentarias que se opongan a lo dispuesto e el presente ordenamiento.

En cuanto a la penalidad, se estableció una sanción de tres meses a dos años si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar era inferior a \$50,000.00 y prisión de 2 a 9 años si era superior a la suma mencionada y en caso de no poderse precisar la cuantía de lo que se intentó defraudar la pena fluctuaba entre 3 meses y 9 años según el arbitrio judicial (31).

31.- Es pertinente indicar que si bien es cierto la falta de técnica en lo relativo en la evasión de los delitos fiscales del Código Penal, se alivió un poco tal falta, al haberse reunido a partir de 1949 casi todos ellos en un solo título del Código Fiscal, delitos cuyo asiento con antelación se hallaban en múltiples Leyes como son: la Ley Aduanal, la Ley Penal de Defraudación, la Ley sobre Impuestos sobre alcoholes, aguardientes y mieles incristalizables, la Ley de Tabacos labrados, Código Fiscal y otras tantas Leyes; que creaba con ello un caos desorden.

La penalidad se determinaba, tratándose de un mismo período fiscal o tratándose de impuestos iguales o diferentes, pero se requería que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declarará que el fisco había sufrido o pudo sufrir un perjuicio. Se permitió el sobreseimiento del proceso penal en dos casos:

a) Pagando antes de que el Ministerio Público formulara conclusiones, las prestaciones fiscales que habían originado el hecho, o

b) Que previa a las conclusiones del Ministerio Público se llegara a un convenio con la Secretaría de Hacienda, depurando la situación fiscal y garantizando el interés del fisco, evitándose con esto la sanción penal pero sufriendose la sanción administrativa.

Es así como ante la urgente necesidad de reprimir la defraudación fiscal, se tipificó el mayor número de situaciones posibles, examinándose los diferentes procedimientos empleados para defraudar al fisco, siendo sistematizados en la ley (32)

Para poder proceder por el delito de fraude al fisco, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debía declarar previamente que el fisco sufrió un perjuicio, establece un requisito de carácter procesal.

32.- Esta amplia fórmula permite incluir la más variada gama de hechos que el fisco estimaba lesivos a sus intereses.

En este llamado primer "Código Penal Mexicano en Materia Fiscal" como nombró a la citada Ley el Licenciado Alberto Sánchez Cortés, se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado o de lo que se intentaba defraudar, era inferior a \$50.000.00, y prisión de dos a nueve años si excedía de dicha cantidad. Si no era posible determinar el monto de lo defraudado, la pena fluctuaba entre tres meses a nueve años, la determinación se sacaba tomando en cuenta lo defraudado y lo que se intentó defraudar en un ejercicio fiscal, aún tratándose de impuestos distintos; estando el juez que conociera del asunto facultado para suspender de uno a cinco años o inhabilitar definitivamente al ejercicio de la profesión, industria o actividad de los que emanaren los créditos fiscales objeto del delito de defraudación.

Cabe hacer notar que esta Ley adolecía de diversos defectos muchos de los cuales fueron subsanados con posterioridad al vaciarse la mencionada Ley en el capítulo quinto del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación.

La Ley de defraudación impositiva en materia fiscal, tuvo una corta vida puesto que solamente duro en vigencia hasta el año de 1948, sin embargo la Secretaría de Hacienda nunca aplicó dicha legislación en razón de la novedad de la misma y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenían un gran número de causantes.

A finales del año de 1948, se promovieron reformas en vista

de algunos errores dentro de la Ley de Defraudación Impositiva. Al reformarse el Código Fiscal, se incrustaron en el Título Sexto de los delitos fiscales, siendo así que con fecha 30 de diciembre del propio año aparece publicado en el Diario Oficial la reforma del Código Fiscal en el cual se adicionan los artículos del 241 al 283, quedando comprendido el delito de Defraudación Fiscal en el Capítulo Quinto del citado Título (33)

En el capítulo de defraudación fiscal aparece un nuevo tipo delictivo que la Ley anterior no había previsto; esta es la llamada "defraudación genérica", según suscribía:

"Comete el delito de defraudación el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error omite total o parcialmente el pago de impuestos".

Asimismo, se amplían los casos de defraudación específica modificando alguno de los anteriores y añadiendo nuevas figuras, según se denota en los artículos que a continuación se exponen:

Art. 270.- Comete el delito de defraudación el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error, omite total o parcialmente el pago de los impuestos.

Art. 271.- La pena que corresponde al delito de defraudación definido en el artículo anterior, se impondrá:

I.- Al que simule un acto jurídico que implique omisión total o parcial del pago de los impuestos.

II.- Al que declare ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores a que los que realmente obtuvo o haga deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.

III.- Al que no entregue a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal del pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos.

IV.- Al que omita la expedición de los documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrirse un impuesto mediante el empleo de estampillas o el que expidiendo el documento omita todo o parte del pago del impuesto; sin embargo no se aplicará la pena cuando el documento se presente espontáneamente para su revalidación.

V.- Al que oculte bienes o consigne un pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.

VI.- Al que se resista proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable, o los proporcione con falsedad.

VII.- Al que oculte a las autoridades fiscales total o parcialmente la producción sujeta a impuesto o el monto de las

ventas o ingresos gravables.

VIII.- Al que se niegue proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos comerciales o los proporcione con falsedad.

IX.- Al causante que para registrar sus operaciones contables fiscales o sociales, lleve dolosamente con distintos asientos o datos, dos o más libros similares, autorizados o no.

X.- Al fabricante importador, comerciante expendedor que haga circular sin timbre correspondiente los productos que tenga que llevarlos.

XI.- Al causante que por acción u omisión voluntaria destruya o semidestruya, dejando en estado de ilegibilidad los libros de contabilidad, sociales o especiales fiscales.

XII.- Al causante que sustituya o cambie la s páginas foliadas de sus libros de contabilidad especiales fiscales o sociales, utilizando las pastas o encuadernaciones o en las primeras páginas en que conste la autorización.

Art. 272.- El delito de defraudación se sancionará con prisión de 3 meses a 2 años si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar es inferior a \$50,000.00 y prisión de 2 a 9 años si aquel es superior a \$50,000.00.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó o intentó defraudar, la pena será de 3 meses a 9 años.

Art. 273.- La determinación de las cantidades a que se refiere el párrafo primero del artículo anterior, se hará tomando en cuenta lo defraudado o lo que se intentó defraudar dentro de un mismo período fiscal, aunque se trate de diferentes acciones y omisiones de las previstas en el artículo 271 y aunque la defraudación haya versado sobre impuestos diferentes.

Art. 274.- Para proceder criminalmente por los delitos previstos en este capítulo, será necesario que la Secretaría de Hacienda declare previamente que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio.

Art. 275.- No se aplicarán las sanciones establecidas en este capítulo y por consiguiente se sobreseerá el proceso, si se pagan las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones o si previamente a que las formule, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebra convenio con el inculpado, en que quede depurada la situación fiscal y garantizando el interés del Erario Federal, a satisfacción de aquella.

Posteriormente la legislación en materia fiscal penal, continuó con remiendos y modificaciones dentro del Título Sexto DE LOS DELITOS FISCALES, Capítulo I DISPOSICIONES GENERALES, como sigue:

Art. 237.- Los delito fiscales sólo pueden ser de comisión intencional.

Art. 238.- Hay reincidencia por delitos fiscales cuando el sujeto condenado por delitos fiscales por sentencia ejecutoriada dictada por cualquier tribunal de la República, comete jun nuevo delito de esta índole, si no ha transcurrido desde la fecha del cumplimiento de la condena o desde el indulto de la misma, un término igual al de la prescripción de la pena. Este término nunca podrá ser menor de 3 años.

Art. 239.- En la comisión de delitos fiscales en que haya omisión del impuesto, no habrá lugar a la reparación del daño; las autoridades además, con arreglo a las leyes fiscales harán efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes.

Art. 240.- Para que proceda la condena condicional en materia de delitos fiscales, además de satisfacerse los requisitos señalados por el Código Penal, se debiera acreditar que el interés fiscal esto garantizado.

Del Código fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de 19 de enero de 1967, por acuerdo del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, Lic. Gustavo Díaz Ordaz.

CAPITULO IV
DE LOS DELITOS

Art. 43.- Para proceder penalmente por los delitos previstos en este Código, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare previamente que el fisco ha sufrido o puede sufrir perjuicio.

En cuanto a los delitos tipificados en los artículos 51, 65, 71, 72, y 76, se requerirá querrela de la propia Secretaría.

El requisito a que se refiere el párrafo anterior, en los casos de las fracciones I, II y III, del artículo 51 solo será necesario si se trata de comerciantes establecidos e inscritos en el Registro Federal de Causantes.

Los precios por delitos fiscales a que se refiere el párrafo siguiente del propio artículo, serán sobreseídos si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público lo solicita antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones.

Art. 44.- En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las Leyes fiscales, harán efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes.

Para que proceda la condena condicional cuando se trate de delitos fiscales, además de los requisitos señalados en el Código

Penal Federal, será preciso acreditar que el interés fiscal esté satisfecho garantizado.

Art. 45.- En todo lo no previsto en el presente Título serán aplicables las reglas consignadas en el Código Penal.

Art. 71.- Comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto.

Art. 72.- La pena que corresponda al delito de defraudación, se impondrá también a quien:

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

II.- Omite presentar las declaraciones o manifestaciones a que estuviese obligado o consigne en las que presente datos, informes o deducciones falsos, o ingresos menores a los realmente obtenidos.

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

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

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

VI.- Como fabricante, importador, comerciante ex-fundidor, haga circular productos sin el timbre o marbete que deban elevar.

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

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

IX.- Destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial, dejándolos ilegibles, de los Libros de Contabilidad que prevengan las Leyes mercantiles o las disposiciones fiscales.

X.- Utilice pastas o encuadernaciones de los libros a que se refiere la fracción anterior, para sustituir o cambiarlas páginas foliadas.

Art. 73.- El delito de defraudación fiscal; se sancionará con prisión de 3 meses a 6 años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar es inferior a \$50,000.00 (CINCUENTA MIL PESOS 00/100 M.N.) y con prisión de 2 a 9 años si dicho monto es de \$50,000.00 (CINCUENTA MIL PESOS 00/100 M.N.) o mayor.

Cuando no se pueda determinar la cuantía del impuesto que se defraudó o intentó defraudar, la pena será de 3 meses a 9 años de prisión.

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

Art. 74.- Para los fines del artículo que antecede se tomará en cuenta el monto del impuesto o impuestos defraudados o que se hayan intentado defraudar dentro del mismo período fiscal, aún cuando se trate de impuestos diferentes o de diversas acciones u omisiones de los previstos en el artículo 72.

Así es como el delito de defraudación fiscal, que tiene más de 40 años de existencia, nació fuera del Código Fiscal de la Federación, trasladándose posteriormente al mismo, ya que como se ha señalado, a fines de 1947, apareció publicada la Ley Federal, creada para tutelar los derechos tributarios de los Estados, así como para reprimir las conductas fraudulentas de los particulares.

CAPITULO III

NATURALEZA JURIDICA DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

La actividad financiera que realiza el Estado, se encuentra sometida al Derecho Positivo y a la integración de la Ley, el que en materia tributaria, ha impuesto el principio de legalidad en el artículo 31 (34), fracción IV de la Constitución Federal, enuncia con palabras "NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE", prohibiendo con esto la aplicación de la analogía (35), en el sistema mexicano, en donde se dispone que las normas de derecho tributario que establece cargas a los particulares, las que señalan excepciones a las mismas y las que fijan infracciones y sanciones son de aplicación estricta. Se considera que son normas que establecen

34.- Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

I.- Hacer que sus hijos o pupilos menores de 15 años concurren a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación primaria elemental y militar, durante el tiempo que marque la Ley de Instrucción pública en cada Estado.

II.- Asistir, en los días y horas designados por el ayuntamiento del lugar en que recaudan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestro en el manejo de las armas y conocedores de la disciplina militar.

III.- Alistarse y servir en la guardia Nacional, conforme a la Ley Orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de patria, así como la tranquilidad y el orden interior, y

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación como del Estado y Municipio en que recaído, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

cargas a los particulares que se refieren al sujeto, objeto, base tasa o tarifa; así como las que fijan las infracciones, sanciones y delitos (36), siendo menester codificar dichas normas tributarias.

Sergio de la Garza, con su obra Derecho Financiero Mexicano, cita a Giuliani Fonrouge, quien escribe que codificar las normas tributarias, no significa únicamente depurar y aglutinar textos dispersos, pues esto con ser conveniente, no satisface exigencias racionales. Codificar importa en esencia crear un cuerpo orgánico y homogéneo de principios generales regulatorios de la materia tributaria en el aspecto sustancial, en lo ordinario y en lo sancionatorio, inspirado en la especificidad de los conceptos y que debe servir de base para la aplicación e interpretación de

35.- (SUPRA) Existen disposiciones fiscales que no son de interpretación estricta, pueden interpretarse por analogía como lo establece el artículo 50. del Código Fiscal de la Federación, por lo que es necesario expresar que tales prohibiciones no se aplican en su totalidad dentro del Derecho financiero, sino únicamente en aquellas normas que establecen cargas a los particulares.

Asimismo, en complemento a lo anterior, así como a la nota a pie de página número 34, el Código Fiscal de la Federación establece:

Art. 50.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señala excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta.- Se considera que se establecen cargas a los particulares, las normas que se refieren a sujeto, objeto, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de la Interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del Derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la aplicación del Derecho Fiscal.

36.- Derecho Financiero Mexicano.-Sergio de la Garza.- p.64.

Sergio Francisco de la Garza, cita en su obra a Mario Pugliese, tributarista italiano, quien escribió: "Bien puede decirse que en los Estados Unidos Mexicanos, van a la vanguardia con la Ley de justicia de 1936 y el Código Fiscal de la Federación de 1938, que coloca a la Legislación financiera mexicana entre las más modernas, las más orgánicas, las mejores de los Estados Unidos de América

las normas (37).

El mismo tratadista cita a Maffezoni, que afirmó: la idea de un Código Tributario, no se legitima con la finalidad de refundir en un texto un conjunto de normas dispersas más o menos numeroso, sino sólo con el fin de acentuar la coherencia entre normas particulares y los principios distributivos de la carga tributaria. Fonrouge complementa, debe tener el carácter de Ley fundamental o básica, de alcance general, con permanencia en el tiempo y crear un cuerpo de legislación que aparte de su finalidad específica, constituya el núcleo en derredor del cual la doctrina y la jurisprudencia puedan efectuar sus elaboraciones, como ocurrió en Alemania, a raíz de la sanción aplicada en el caso Reichsabgaenordnung de 1919.

Alemania primer país en codificar respecto del Derecho Tributario, Reichsabgaenordnung, el 13 de diciembre de 1919, con Enno Becker; ley que después de varias modificaciones se completo en 1934 por la Steureanspassungagesetz o Ley de Adaptación Impositiva provocando el florecimiento de los estudios de Derecho Financiero, que colocaron a la vanguardia a los alemanes en la sistematización y la elaboración de los principios jurídicos que

37. En 1935 se expidió la Ley de Justicia Fiscal, que estableció el Tribunal Fiscal de la Federación, el cual elogió Mario Pugliese, lo que constituyó una amplia influencia en el campo de justicia tributaria en México, creándose con esto un clima de confianza y mutuo respeto entre los contribuyentes y el fisco federal. La Ley de Justicia Fiscal, fue precursora del procedimiento Contencioso Administrativo de anulación, mismo que fue ampliado por el Código Fiscal de la Federación, en donde por primera vez en el Continente Americano, se reunió en un solo cuerpo de leyes, las normas generales del Derecho Tributario.

rigen el tributo; esta codificación, recibida a través de tratadistas italianos, influyó en la preparación del Código Fiscal de la Federación Mexicana.

En 1935 se expidió la Ley de Justicia Fiscal que estableció el Tribunal Fiscal de la Federación, situación que elogió el tratadista Mario Pugliese, constituyéndose con ésta una amplia influencia en el campo de la justicia tributaria en México, creándose un clima de confianza y mutuo respeto entre los contribuyentes y el fisco Federal.

La Ley de Justicia Fiscal, fue precursora del procedimiento contencioso administrativo de anulación; fue ampliada por el Código Fiscal de la Federación en donde por primera vez en el Continente Americano, se reunió en un sólo cuerpo de leyes las normas generales del Derecho Tributario (38).

De la exposición de motivos que se presentaron para la expedición de la Ley Fiscal se citaron las siguientes consideraciones:

"El objeto de la presente Ley es mejorar de una manera muy sensible la organización Fiscal de la República, en cuanto a las contribuciones que el Congreso de la Unión decreta con alcance federal y dentro de la competencia que establece la fracción VII del artículo 23 Constitucional".

38.- Derecho Financiero Mexicano, Sergio Francisco de la Garza.- p. 165.

En la Ley se establecieron 5 títulos que se referían a disposiciones generales; a los créditos fiscales; a la fase oficiosa del procedimiento tributario ; a la fase contenciosa del mismo procedimiento de las infracciones y sanciones.

En el título primero quedaron contenidas las disposiciones que no fueron posibles de clasificación dentro de la materia propia de los demás títulos de la iniciativa del Código, por lo que diversas reglas de la Ley de Percepciones Fiscales pasaron a formar parte del Título I, estableciéndose en este la distinción entre los impuestos, los derechos, los productos y los aprovechamientos, que la Ley de Ingresos consigna a la fecha y se incluyeron por último normas precisas sobre la excepción a la regla de la inafectabilidad de los ingresos públicos y sobre la interpretación de las Leyes Fiscales Federales.

En el Título segundo se ofrecieron las reglas normativas del sujeto de créditos fiscales, distinguiéndose, los casos del deudor directo del crédito fiscal, de las situaciones en que llega a ser sujeto de la relación tributaria por solidaridad o por sustitución del deudor en la primitiva relación entre Fisco y contribuyente.

Igualmente se dieron las reglas relacionadas con el nacimiento y exigibilidad de los créditos fiscales y con las diversas normas de extinción de estos, que son, el pago, la compensación, la condonación y reducción, la prescripción y cancelación por incobrabilidad o incosteabilidad del cobro.

El Título tercero, se refería a la fase oficiosa del procedimiento tributario, que esta constituido por el proceso que dentro de la Administración activa se efectuaba desde el nacimiento del crédito fiscal hasta su pago voluntario o coactivo, distinguiéndose esta parte oficiosa del proceso, de la relación tributaria de la fase contenciosa que queda constituida por la impugnación en vía jurisdiccional del acuerdo administrativo que determina o liquida un crédito fiscal y ordena su cobro.

Respecto a la ejecución de las resoluciones administrativas, dictadas en materia fiscal, se procuro modernizar el procedimiento de ejecución realizado por las oficinas exactoras federales, para obtener tanto la oportuna percepción de los ingresos públicos, cuanto el beneficio de los intereses particulares por la mayor celeridad de los trámites.

El Título cuarto, que regulaba la fase contenciosa del procedimiento tributario, repitió derogándola la entonces Ley de Justicia Federal, con algunas modificaciones, sobre todo en materia de prueba.

El Título quinto, contenía la concentración de todas las infracciones y de todas las acciones que las Leyes de ese entonces contenían y que han sido citadas en los puntos y capítulos anteriores.

Dentro de los artículos transitorios se hablaba de un

concordato tributario, celebrado ante la entonces Junta Calificadora, en lo que se refiere al establecimiento de la utilidad gravable, para el pago del Impuesto sobre la Renta.

En virtud de la expedición se desahogaron: La Ley General de Percepciones Físicas de la Federación; la Ley de Justicia Fiscal y el Título segundo de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación.

En el Diario Oficial de la Federación Del 31 de diciembre de 1983 se publicó el Reglamento del Concordato tributario, establecido por el Título cuarto transitorio del Código Fiscal de la Federación.

El 16 de marzo de 1943 (D.O. del 27 de marzo), implicó una reforma, la de sanción la omisión del impuesto forestal en transporte de productos, corrigiéndose en la población en el Diario Oficial del 9 de abril, en el que se menciona la sanción de la infracción de transportar productos forestales sin la guía correspondiente.

La primera reforma de importancia del Código Fiscal de la Federación, se hizo por decreto de 9 de diciembre de 1943 (D.O. 31 de diciembre), en la que el ejecutivo de la Nación hace notar lo indispensable y urgente de procurar por todos los medios posibles la mayor simplificación de los trámites administrativos en beneficio de los contribuyentes y del Fisco, para la mejor realización de la finalidades que se perseguían.

El artículo 51 del Código Fiscal, se consignó como facultad exclusiva de la Secretaría de Hacienda, condonar total o parcialmente las multas que impusieran las dependencias de la Secretaría a los Organismos Fiscales autónomos por infracción a las disposiciones fiscales, cualquiera que fuera su monto.

Por acuerdo presidencial del 18 de septiembre de 1945 (D.O. del 27 del mismo mes), se facultó a la Secretaría de Hacienda para que las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, se cumplieran mediante convenios en el que los interesados percibieran el 70% de sus créditos, otorgando una quita en favor del Gobierno Federal por el 30% restante.

En el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1946 se publicaron dos reformas importantes, una de ellas, fechada el 28 de diciembre, reformando los artículos 147, 150, y 154, para que se ampliara el número de magistrados de 15 a 21 en el Tribunal Fiscal de la Federación y por consecuencia su organización, así como el número de Magistrados que deberían integrar el Quorum para funcionar en pleno. En el mismo Diario Oficial aparece el decreto de 30 de diciembre de dicho año, en el que se crea un recurso ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en contra de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, tramitándose el mismo en forma y procedimientos señalados en la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales, para la revisión de sentencias dictadas por los Jueces de Distrito en amparo indirecto.

El 29 de Diciembre de 1947 (D.O. del 31), se expidió decreto, reformando diversos preceptos del Código Fiscal de la Federación, como fueron los artículos 14, 44, 45, 109 fracción VI, 170, 188, 189, 190 y 191, del Código Fiscal, adicionando los numerales 10, 168 fracción IV y 185 en los que se estableció que la interpretación de las Leyes se hicieron por conducto de la Procuraduría Fiscal, así mismo se derogó lo correspondiente a la participación de una quinta parte en multas, para las oficinas pagadora, se instauró el derecho de los particulares para obtener la devolución de cantidades pagadas indebidamente o en cantidad mayor a la debida, se establecen los requisitos de las solicitudes para otorgar la garantía que suspende el procedimiento de ejecución hasta en tanto se dicte la sentencia en los juicios seguidos ante el Tribunal Fiscal y por último las reformas al procedimiento de suspensión mediante garantía del interés fiscal y lo que debe comprender éste (39)

De mucha mayor relevancia fueron las reformas al Código Fiscal hechas por decreto del 2 de diciembre de 1948 que precisa:

Primeramente se precisa que para el cómputo de los términos señalados en las leyes, para entrar en vigor; se debía comprender tanto los días hábiles como los inhábiles.

Seguidamente se preciso que en las infracciones de leyes y Reglamentos Fiscales, exclusivamente se tomaría en cuenta el

39.- Treinta Años de Política Fiscal, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- p. 63

aspecto administrativo por las autoridades hacendarias y las sanciones que por tales conceptos correspondiera, sin perjuicio de la aplicación en su caso, de las que la autoridad judicial impusiera como responsabilidad penal; implantándose lo anterior en el artículo 217 del ordenamiento legal de referencia.

Por último, en el Capítulo Tercero de las infracciones y sanciones, se precisaron más detalladamente las penas que se aplican por las autoridades Hacendarias a las infracciones cometidas, preceptos 232 y 233 y en el Título Sexto se dedica a los delitos fiscales, precisando como tales: el contrabando, la falsificación de matrices, punzones, dados y timbres, el uso de timbres falsificados, la defraudación en materia impositiva (40), la elaboración clandestina de productos y levantamientos de sellos en materia fiscal, determinando las penas correspondientes que deben de ser impuestas a las autoridades judiciales, artículos del 237 al 241. Antiguamente los delitos estaban confusamente enumerados en el artículo 232 del Código Fiscal.

Por Decreto de 29 de diciembre de 1949, se reformaron diversos artículos del Código Fiscal de la Federación y a la vez se adiciono el mismo ordenamiento con el Título Séptimo denominado de las Investigaciones Fiscales, que comprendía los artículos 284, 285 y 286.

40.- La ley de Defraudación fiscal que entró en vigor en el mes de enero de 1948, se aplicaba una pena de 3 mese a 2 años de prisión cuando el monto de lo defraudado, no superaba los \$50,000.00 pesos, aumentando de 2 a 9 años de prisión si excedían de la cantidad citada.

En el artículo 51 se suprimió la delegación de facultades de condonación de multas por el C.Secretario a las Direcciones de Impuestos, pasando la facultad a la Procuraduría Fiscal y se amplió el plazo para cubrir multas de cien pesos o menores que fueron condonadas hasta en un 50% POR jefes de oficina de las Federales de Hacienda.

El artículo 55, determinó que la excepción de prescripción se debía oponer por la Procuraduría Fiscal, la que resuelve su procedencia.

El artículo 61, redujo el plazo de prescripción para el reclamo de cantidades de más o pagadas indebidamente.

En el numeral 150 se amplía el personal de las Secretarías.

En el 156, es ampliado el plazo de queja por cambio de Jurisprudencia.

En el precepto 159, se estableció la intervención de la Procuraduría Fiscal para impedir la fijación de la Jurisprudencia, adicionándose también una fracción, facultando al Pleno para conocer de las exhitativas formuladas por las partes cuando las Salas en los juicios no pronunciarán Sentencia.

El artículo 160, generalizó la procedencia de juicios en contra de acuerdos y resoluciones, imponiendo infracciones a las Leyes Fiscales.

En el numeral 163, se suprimió la fracción II, que hablaba sobre la suspensión del procedimiento administrativo y se amplió el precepto estableciendo a los Magistrados la obligación de informar al Pleno sobre el número de Sentencias dictadas.

En el 166, se adiciona el derecho a las partes de recusar al Magistrado que a pasar de haber sido invitado por el Pleno para pronunciar Sentencia, no lo haga.

El 169, suprimió como Incidente de Previo y Especial Pronunciamiento la Suspensión del Procedimiento.

El 180 se adicionó concediendo al demandante el derecho de ampliar la demanda en quince días siguientes a su contestación.

En el 200 se agregó la obligación de los Jueces de Distrito de diligenciar los exhortos que expidiera el Tribunal Fiscal y para designar peritos de las partes en rebeldía.

Del precepto 218, se generaliza el procedimiento para la imposición de toda clase de multas.

Por decreto del 30 de diciembre de 1949 (D.O. del 31), se expide la Ley Orgánica de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda.

Mediante decretó de 26 de 1950, reforma los artículos del 212 fracción II, 233 Fracciones II, III, VII, XI, XII y XIV; 234

fracción IV, 235 fracciones II, III; 236 fracción V, 264 y 275.

Las reformas en esencia consisten:

En la fracción II del artículo 212 y en las fracciones II, III, VII, IX, XII párrafo Segundo del artículo 233, en donde en vez de hablar de impuesto omitido, se menciona de prestación fiscal omitida, se menciona de "prestación fiscal omitida", en la fracción XIV del numeral 233 se establece la posibilidad de fijar multas menores de un 100% de la prestación fiscal omitida en una sucesión.

En el artículo 235, se precisan las infracciones por sanciones a Leyes Fiscales.

La reforma del artículo 275 consistió en que tratándose de delitos de defraudación fiscal, no se aplicarían las sanciones establecidas en el Código y se sobreseera el procedimiento si se pagan las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputable, antes que el Ministerio Público formule conclusiones.

Las reformas del Código Fiscal de la Federación, del 30 de diciembre de 1951, señala entre otras la del artículo 271, que es donde se establece la pena correspondiente del delito de defraudación fiscal; mismo que establecía en su fracción IV, para el que omitiera la expedición de los comendos, en los que debería cubrirse el impuesto, mediante estampillas, se amplió para que la pena se aplicara también al que aceptando el

documento omitiera total o parcialmente el pago del impuesto, a no ser que se presentara espontáneamente para su validación.

La reforma del artículo 275, en su aspecto esencial, consistió en conceder a la Secretaría de Hacienda la facultad para celebrar convenios con los inculpados para que al quedar depurada su situación fiscal y garantizado el interés del Erario Federal a satisfacción de aquélla no se aplicaran las sanciones penales establecidas en Ley.

El 31 de diciembre de 1966, se aprobó un nuevo Código Fiscal de la Federación, el cual entró en vigor el 1o. de abril de 1967, esto fue necesario con motivo de que el Código anterior sufrió una serie de reformas como las que se han mencionado anteriormente, al grado de llegar a ser una legislación con una serie de remiendos que hacían pensar que ya era conveniente substituirlo. El Código Fiscal de 1938, constituía una compilación que representaba una jerarquía superior a las disposiciones contenidas en las demás leyes tributarias, las cuales podían derogar para determinados impuestos especiales las disposiciones del Código Fiscal; el sistema fue cambiado por el Código Fiscal de la Federación de 1967, en donde define su campo de aplicación, indicando que la materia fiscal, se integra por los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, es decir por todos los ingresos públicos y privados del fisco federal, se rigen en primer término por las leyes fiscales respectivas y en defecto de ésta, es decir, cuando no establezca norma específica, operan las disposiciones del nuevo código y en último caso el

derecho cambio. (41)

El Código Fiscal de la Federación de 1967, no aportó innovaciones realmente trascendentales, únicamente se otorgó un tratamiento más igualitario a los contribuyentes frente a la administración y refundió muchos preceptos del código anterior.

El 31 de diciembre de 1981, el Congreso de la Unión expidió un nuevo Código Fiscal, que entró en vigor en dos partes, la primera el día 10. de enero de 1983 y la otra el 10. de abril del mismo año, disponiéndose en éste que sus disposiciones son de aplicación únicamente en defecto de las que contengan las leyes fiscales respectivas; integrándose con 6 títulos como sigue:

- El Título Primero, se refería a disposiciones generales.
- El Título Segundo, reglamenta los derechos y obligaciones de los contribuyentes.
- El Título Tercero, prescribe las facultades y obligaciones de las autoridades fiscales.
- El título Cuarto, norma los preceptos referentes a las infracciones y los delitos.
- El Título Quinto, regula el procedimiento administrativo tributario.
- El Título Sexto, regula el proceso contencioso

41.- Habiendo sido efímera la vida de la Ley de Defraudación Impositiva Fiscal, se trasladó al Código Fiscal de la Federación, donde el legislador en el año de 1967, decidió castigar el multicitado delito de defraudación fiscal con pena de 3 mese a 6 años de prisión, cuando el monto de lo defraudado no excedía de \$250,000.00 y con pena de 2 a 9 años de prisión cuando el monto era excedido.

contencioso administrativo.

Quedando el Código Fiscal de la Federación conformado así hasta la fecha, sufriendo únicamente algunas modificaciones, toda vez que en el Código Fiscal de la Federación de 1983, la forma como el legislador decidió castigar el delito de defraudación fiscal, fue con una pena de tres meses a seis años de prisión, cuando el monto de lo defraudado no excediera de \$500,000.00 y en caso de que fuera mayor, la pena era de 3 a 9 años de prisión, sufriendo la anterior reforma en el año de 1987, donde el legislador utilizó como criterio imponer de 3 meses a 6 años de prisión cuando el monto de lo defraudado no excediera de 500 veces el salario mínimo vigente para el Distrito Federal y de 3 a 9 años de prisión cuando excediera de dicha cantidad, criterio que esta vigente hasta la fecha. (42)

42.- La cantidad referida a 500 veces el salario mínimo general vigente para el Distrito Federal, es ridícula, pues en el 99% de los casos de defraudación fiscal en que las empresas llegan a incurrir, superan ese parámetro.

B) NATURALEZA JURIDICA DEL DELITO DE

DEFRAUDACION FISCAL.

La actividad del Estado, crea situaciones jurídicas muy complejas y de urgente atención, imposibles de mantener en una rígida estructura de división de poderes ante las exigencias de la vida interna y externa del país, sin que haya duda que los instrumentos jurídicos que la legislación proporciona, son el acto fundamental de la vida Institucional de una Nación, del que se encarga el Congreso de la Unión, como facultad que le otorga nuestra Constitución Política, donde se norma la flexibilidad de la división de poderes, que se manifiesta entre otros aspectos, por la atribución de facultades que operan en beneficio de cada Organó del Estado; de aquí que los poderes deban considerarse desde el punto de vista del Organó que corresponden o de la naturaleza misma de la función, siendo el primero el formal o subjetivo y el segundo el material u objetivo, caracterizándose el último, por clasificar los actos del Congreso de la Unión como formalmente legislativos, lo cual me es de gran interés, para los fines de esta tesis , ya que de acuerdo con su contenido

intrínseco, son actos materialmente legislativos, ejecutivos o jurisdiccionales (43).

Dado lo anterior y en la idea que la noción de ilícito punible proviene de la Ley y nada más que de la Ley, de modo que suprimida esta, quedaría también suprimido el ilícito, siendo importante citar uno de los principios clásicos y al parecer el más importante (NULLUM CRIMEN, NULLA POENA SINE LEGE) (44), encontrándose pues el Derecho a castigar del Estado limitado por la Ley Penal, fuente única del Derecho represivo, verdadera garantía para el gobernado, quien no puede verse sancionado por actos que de manera expresa, no haya previsto como delictuosos.

Y en virtud de que el Derecho Tributario como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es a los Impuestos, derechos y Contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación, tienen autonomía dogmática, estando regido por el principio de la Legalidad y por tanto solo existen obligaciones tributarias en virtud de la máxima (NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE), lo que se llama Derecho Tributario sustantivo.

43.- Derecho Constitucional Mexicano.- Felipe Irujo Ramírez.- p. 29.

44.- No hay crimen sin Ley, ni tampoco hay pena sin Ley.

Por consecuencia, relacionando los razonamientos que anteceden, podemos concluir, que tanto el ilícito punible, como el tributo, tienen una naturaleza jurídica que se encuentra en la Ley, como actos que pueden ser iniciados por el Presidente de la República, los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados (45), y sus proyectos preparados por los Organos o Dependencias del ramo jurídico que corresponda.

Las relaciones formales de las disciplinas Penal y Tributaria no tienen el contenido que poseen sus relaciones substantivas; no existe entre ellas identidad ni tampoco analogía de materia. Entre las relaciones formales y las substantivas se establece, sin embargo, una vinculación teleológica (es decir, de finalidad), puesto que aquellas están encaminadas a tutelar a estas, de manera tal que la ciencia penal tiende a realizar las normas de Derecho Penal Tributario, que es el conjunto de normas jurídicas que definen los hechos ilícitos en materia tributaria. Pueden ser delitos o simples infracciones. Designa también las sanciones que se imponen a los transgresores.

En el Derecho Tributario, existe un conjunto de normas sancionatorias que no contienen simplemente, las sanciones inherentes a la falta de pago de la obligación, sino que tiene por objeto tutelar los bienes y valores a que el Derecho

45.- En el artículo 71 Constitucional se establece a quien corresponde el derecho de iniciar Leyes o Decretos.

Tributario se consagra por la importancia de carácter social y político que tienen la obligación tributaria.

Las normas sancionatorias del Derecho Tributario no son parte de este, propiamente dicho, sino que constituyen un conjunto de disposiciones que se vinculan con el derecho tributario, pero esencialmente constituyen un Derecho sancionatorio, el cual tiene características peculiares pero también principios que son comunes con las del Derecho Penal.

Es menester aclarar que sería erróneo el identificar la Ley Penal con el Código Penal, el cual sin duda alguna, constituye la más importante y más rica Ley Penal, pero no la única. Al lado del Código Penal para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia Federal, existen múltiples disposiciones penales en otros cuerpos legislativos, como lo es en el caso que me ocupa, en el Código Fiscal de la Federación. (46)

En la doctrina, existen autores que afirman que el ilícito fiscal no tiene per-se, razón de ser, que no es un fin en si mismo, sino un medio de lograr los fines que los poderes constituidos se proponen conseguir al tipificar el incumplimiento

46.- Art. 60.- Cuando se comete un delito no previsto en este Código, pero sí en una Ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán estos, tomando en cuenta, las disposiciones del Libro Primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.

Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general.

del pago de las contribuciones.

Es ineludible que la importancia de la existencia de las obligaciones fiscales para la vida social y por ello su cumplimiento debe ser exigido bajo la amenaza de una pena y es precisamente la calidad de importante de los bienes sociales que se satisfacen con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que hace que la lesión o el peligro de tales bienes, que se produciría con su incumplimiento, lo que determina no la mera protección a través de consecuencias de cumplimiento coactivo de compensación y de indemnización, sino la reacción penal de la sociedad en defensa de lo que tiene categoría de importante, equivalente a las reacciones de sus integrantes derivados de su instinto de conservación.

La defraudación Fiscal y sus sanciones, se derivan de una necesidad de una política fiscal protectora del daño o riesgo que pueda sufrir el interés público como bien social esencial, este bien por su trascendencia, debe estar jurídicamente tutelado o protegido por el Derecho contra todo ataque, mediante la eficiencia de la pena, que forzosamente vincula el castigo a la acción ilícita, consistente en la lesión o amenaza de tales bienes.

Surge en la doctrina el problema de determinar a que rama del Derecho corresponde su estudio, por razón de su naturaleza, los autores, inquieren si los delitos fiscales deben asimilarse a los delitos del orden común o si por el contrario constituyen

una categoría especial merecedora de un tratamiento particular, en otras palabras, si la violación a las normas tributarias corresponden al Derecho Penal ordinario o si deberían crearse un Derecho Penal Especial que se llamara Derecho Penal Fiscal, por lo que se hace necesario citar los siguientes criterios:

Orientación Penalista

Afines del siglo pasado, los fraudes de índole fiscal eran considerados como infracciones de categoría especial, pero a raíz del debilitamiento de la moral fiscal, se pensó en la necesidad de intensificar la represión mediante la aplicación de la Ley Penal ordinaria, entendiéndose en términos generales por defraudación o fraude, el logro abusivo de una ventaja patrimonial, en perjuicio de un tercero, mediante engaño, abuso de confianza o en general incumplimiento de una obligación.

La legislación Penal habla genéricamente del delito de fraude, sin especificación alguna sobre el delito tributario, siendo que defraudar, es engañar o si este engaño tiene por objeto el obtener un beneficio a costa de un tercero, se engendra la acción punible, la cual se hallará comprendida en la Ley si el perjuicio que se causa es al Estado, sustrayéndole la percepción de sus derechos tributarios fiscales, mediante el engaño y en la Ley penal común el fraude se refiere a tretas, embustes o artimañas, actos para engañar, desapareciendo la violencia moral para ser reemplazada por recursos intelectuales, dándose tan solo en los atentados que directa o indirectamente

afecta al patrimonio ajeno particular (47).

Varios autores criticaron esta ponencia y se empezó a sostener que la represión de los delitos fiscales le correspondían al Derecho Penal Común, argumentándose al efecto (48) :

Que el legislador fiscal y el penal, tienen el mismo objetivo que es restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger intereses superiores de índole moral.

Que la facultad de recaudar los impuestos, constituye un derecho pecuniario del Estado y los ingresos por tal concepto, corresponden a la fortuna de la comunidad, de modo que las normas fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio de naturaleza análoga a los del Derecho común.

Que más que perturbar el funcionamiento del Organismo Estatal el infractor trata de eludir una disminución de su riqueza personal, de modo que lo impulsan los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias.

47.- A este respecto, el Licenciado Mariano Jiménez Huerta, en su Derecho Penal Mexicano, Tomo IV, dicta: " La verdadera esencia antijurídica del delito de fraude, radica en los engaños, ardides, artificios y maquinaciones de que se vale el sujeto activo para sumergir en un error a otro y determinarle a realizarle un acto o disposición patrimonial." p. 136.

48.- Manuel Rivera Silva, en su Derecho Penal Fiscal, p. 7, expresa:

" De paso debe censurarse la esencia de criterio jurídico del legislador para dar hospedaje a delitos fuera del Código Penal..." .

Los defensores de esta posición que al parecer sustentan la unidad conceptual del Derecho, considerando indebida una división del mismo, derivada de una pretensión de dar autonomía a una materia que simplemente constituye una especialidad de la rama del Derecho Penal, el que no se limitaría al estudio del delito en sí, sino que abarcaría todas las formas de conductas que penan.

En el delito de defraudación el uso del engaño o el aprovechamiento de un error debe tener como resultado la omisión total o parcial del pago de los impuestos, por lo que a este delito es aplicable lo dicho en relación al fraude genérico, con la única diferencia de que el resultado tiene una naturaleza especial, consistente en la omisión total o parcial del pago de impuestos; con el propósito de reprimir en la forma más basta todas las dolosas actitudes que puedan acarrear daños al patrimonio del fisco (49), como lo hizo notar la exposición de motivos, en donde se encuentra la trascendencia que cuando pueda quedar fuera de los perfiles que conforman la definición de la defraudación, se estimó que quedaran sujetas a una sanción penal en virtud del significado criminal que revisten en cuanto a su intención final dirigida a la evasión del pago del impuesto (50).

49.- Artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.

50.- Jiménez Azúa, en su libro de Derecho Penal Especial, cita a:

"Groizara que considera la naturaleza jurídica de la ocultación fraudulenta como la falsedad ejecutada por un acto; y a Saura, quien refiriéndose a la ocultación total o parcial da referencia de dos formas normales de defraudación tributaria."

El fraude tributario existe y se produce con gran profusión, logrando la característica de delito, presentando un a realidad diversificada como falsos balances, alteración de libros, ocultamiento de ganancias, aumento de gastos, falceamiento de declaraciones,...

El delito tributario se configura normalmente bajo el concepto técnico de la defraudación, en el sentido de maquinación, artificio, simulación o engaño maliciosamente hecho por el contribuyente, con el propósito de ocultar al fisco o a la Hacienda las bases ciertas de los impuestos y provocar con ello una tributación más baja que la real a bien evadirse del pago total del mismo (51).

Tendencia Administrativa

La corriente doctrinal a la anterior y en favor de un Derecho Penal Administrativo, considerando que los fraudes constituían ataques a los derechos pecuniarios del Estado de características tan particulares que exigían un tratamiento punitivo distinto, resultante de la Ley penal común, reconociéndose a James Goldschmidt, como el creador de la doctrina que parte de la relación libre de volición y buen obrar social que deriva de la diferencia del Orden Jurídico y

51.- Jiménez Azenjo en su libro Derecho Penal Especial expresa, " Este autor concibe el delito en una concepción unitaria del delito de defraudación y una segunda concepción múltiple en la que la ocultación es considerada como figura independiente y equivalente a la defraudación que en la primera dirección, es absorbida por un concepto general del delito que se trata. p.p. 160 y 197.

administración, de lo cual dedujo dos tipos de ilicitud, la que viola el orden jurídico y la que contradice las normas protectoras del bien común o Estatal, en este caso habría una desobediencia a las ordenes de administración, consistiendo el elemento material del ilícito en el quebrantamiento de un fin administrativo, solo procura eliminar a la realización del bien público, siendo la pena una reacción de la administración en contra del particular que no colabora adecuadamente con sus propósitos, de modo que la pena nace del poder punitivo autónomo de la administración (52).

52.- Miguel Angel García Domínguez, en su libro *Teoría de la Infracción Fiscal*, cita a James Goldschmidt, p.p 102 y 103.

CAPITULO IV .

ANALISIS DOGMATICO

A) GENERALIDADES

En la referencia realizada en la parte introductoria de esta Tesis, respecto del surgimiento de la sociedad, el Estado y el Derecho, su imperativa necesidad e intervención, se omitió la definición de lo que es el derecho, enunciando únicamente su finalidad de encauzar la conducta humana, contribuir a la estructuración y cumplimiento de los fines del Estado, siendo éste por lo tanto la fuente formal de validez de todo derecho, pues sus Organos son quienes lo crean; razonamientos por los cuales se puede conceptualizar al derecho como:

El conjunto de normas Impero-atributivas que rigen la conducta de los hombres en sociedad que en una época y lugar determinados, el poder público considera obligatorias.

De aquí que la ciencia del Derecho, compuesta por un conjunto de normas que al constituirse en preceptos de Derecho, pueden clasificarse desde varios puntos de vista, siempre y cuando responden a exigencias de orden práctico o de necesidades sistemáticas para lograr sus objetivos Impero-atributivos y de obligatoriedad, según los intereses que protegen, por lo que es

necesario tutelar y asegurar los mismos, para garantizar la supervivencia del orden social y para lograr tal fin, el Estado, como titular del poder público obligado a velar por el bienestar social, se vale de los medios adecuados para lograrlo y uno de ellos es el Derecho Penal, el cual como rama del Derecho Público relativa a los delitos, penas y medidas de seguridad social, que tiene por objeto la creación y la conservación del orden social, que tiene por objeto inmediato la creación y la conservación del orden social; conformándose así como toda una ciencia, la ciencia del Derecho Penal.

Con la evolución del Derecho Penal y la complicación de la vida económica y social, los estudiosos de esta disciplina, han venido proclamando progresivamente la división del Derecho Penal común.

La ciencia del Derecho Penal ha sido estudiada a efecto de delimitar y clasificar en diversas facetas sus diferentes aspectos, de tal forma que los estudiosos del Derecho, ha realizado las siguientes distinciones en esta importante rama del Derecho.

Antolosei, realizó las siguientes distinciones:

1.- Por su colocación lo divide en:

Derecho Penal Fundamental

Derecho Penal Complementario

2.- Por su naturaleza en:

Derecho Penal

Derecho Penal Especial

3.- Por su esfera de eficiencia en :

Derecho Penal General y

Derecho Penal Particular

Bettioli; considera necesario distinguir entre:

Derecho Penal Fundamental.- Que es aquel contenido e la Ley Penal Fundamental.

Derecho Penal Complementario.- Que es aquel que se encuentra en un complejo de Leyes penales, integradoras o modificadoras, que gravitan en torno del Código Penal.

Derecho Penal Regular.- Que se caracteriza por su aplicabilidad a la gran mayoría de los casos y,

Derecho Penal Excepcional.- Que es aquel que tiene una limitada esfera de eficiencia. Son normas especiales las que lo constituyen, aplicándose a cierta categoría de personas, por su calidad o por la situación por la cual se encuentran, no siendo una excepción del Derecho Penal común, sino una especificación, un complemento del mismo, aún cuando tenga

cierto espíritu, directivas y principios propios.

Derecho Penal General.- Como clasificación realizada de acuerdo al territorio y,

Derecho Penal Local.- Según su ámbito de aplicación.

Derecho Penal Regular.- Cuando las normas continúan las comunes directrices del sistema.

Derecho Penal Singular.- Cuando las normas se apartan del sistema, razón o particulares oportunidades de convivencia.

Ranieri, distingue entre:

1.- Con relación a las Leyes:

Derecho Penal Fundamental.- Que se refiere al contenido del Derecho Penal.

Derecho Penal Complementario.- Que se refiere al contenido del Derecho Penal en leyes diversas del Código Penal.

2.- Con relación a los sujetos en:

Derecho Penal Común.- Que es el aplicable a toda persona, dentro de su esfera de validez.

Derecho Penal Especial.- Aplicable a determinada clase de persona, dependiente de su calidad o personas que por pertenecer a clases diversas se sitúan en particulares circunstancias.

En relación al tratamiento empleado respecto a los que están sometidos en:

Derecho Penal Regular.- Si sus normas no se apartan de las comunes directivas del sistema.

Derecho Penal Singular.- Cuando las normas se apartan del sistema por razones particulares de oportunidad o convivencia.

4.- En relación a la tutela, según el bien que protege conforme a las diversas ramas del ordenamiento jurídico en:

Derecho Penal Civil

Derecho Penal Comercial

Derecho Penal Constitucional

Derecho Penal Administrativo

Derecho Penal Laboral.

los que a su vez se distinguen según las diversas actividades en las cuales se subdivide la Administración Pública en:

Derecho Penal Sustantivo

Derecho Penal Financiero

Derecho Penal de Policía, etc...

así como la complicación de la vida económica y social ha venido progresivamente proclamando la división del Derecho Penal Común, como se ha visto en el desarrollo de este capítulo y por lo cual algunos estudiosos del Derecho, han proclamado y discutido la independencia de las diversas especializaciones del Derecho Penal, encontrándose entre éstas al Derecho Penal Administrativo, mismo que identificado como un conjunto de normas jurídicas que definen los hechos ilícitos cometidos en contra del patrimonio del Estado y establece las sanciones que los castigan; comprendiéndose por lo tanto dentro de este todas las transgresiones de las normas que integran al derecho Penal Financiero en sus diversos aspectos de Ingresos, Egresos y patrimonio, siendo este sector donde se realizan los estudios de carácter más sistemático y comprensivo, dando lugar a un sector más reducido y específico, donde pretendo introducirme a efecto de encontrar la existencia del Derecho Penal Fiscal, el que se constituye de la transgresión de las normas jurídicas relativas a los ingresos del Estado, a través de conductas delictivas que pueden ser por ingresos de carácter tributario o no, reduciéndose así aún más el campo del Derecho Penal Tributario o Derecho Penal Financiero, por lo que es menester definirlo como :

" El conjunto de normas jurídicas que tipifican las hipótesis que tienen el carácter de delitos y faltas que establecen las sanciones que deben imponerse a las personas que

no cumplan con los mandatos de las normas jurídicas tributarias."

Los doctrinarios del Derecho, definen al Derecho Penal Tributario como sigue:

Margarita Cerezo Lomeli, lo define como:

"Conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los intereses fiscales de la Administración, esto es, de las normas que establecen deberes para con el fisco." (53)

Abdón Hernández Esperza, lo define como la parte del Derecho Penal Administrativo que en sentido amplio es:

" Conjunto de normas especializadas que establece las sanciones d que goza la Administración Pública para el aseguramiento del eficaz funcionamiento de la actividad teleológica encauzada al Estado." (54)

Hector Villegas lo define como:

" Conjunto de disposiciones mediante las cuales la Administración Estatal vincula una sanción a la infracción fiscal, entendiendo por esta última a toda transgresión a disposiciones administrativas de carácter impositivo."

53.- Lomeli Cerezo Margarita, El Poder Sancionador de la Administración Fiscal, p. 183

54.- Hernández Esperza Abdón, Op., cit., p. 23.

Rafael Bielsa, lo define como:

El Derecho Represivo de la Administración Fiscal y como el conjunto de disposiciones legales punitivas de las transgresiones a las leyes fiscales." (55)

Ahora bien, es necesario advertir otro punto crucial que los doctrinarios manejan dentro de este tópico de gran importancia, la autonomía científica del Derecho Fiscal del Derecho Penal Administrativo, existiendo tendencias a favor, expuestas por doctrinarios del Derecho, dentro de las que se pueden citar a:

James Goldsmitt, Guido Sanobini, Carlos García Oviedo, Eusevio Gómez y Benjamín Villegas Balsavilbaso, de las que considero de mayor trascendencia:

James Goldschmitt, que expresa que la administración Estatal es la encargada de favorecer el bien público Estatal, vinculándose a la transgresión de una disposición Administrativa.

Guido Zanobini, la basa en la función jurídico penal que desempeña la Administración.

Carlos García Oviedo, lo radica en que el Derecho Penal Administrativo, persigue asegurar el orden administrativo y no prevenir hechos contrarios a la convivencia social.

55.- Rafael Bielsa, Estudios de Derecho Administrativo, p. 511.

Benjamín Villegas Balsavilbazo, lo deriva de la ejecución de oficio, régimen, prescripción, acción y pena que obedecen al Derecho Penal y a otros principios.

No obstante la autonomía ha sido negada, en virtud de que el hecho de que las normas infringidas tengan naturaleza fiscal tributaria, ni confiere autonomía al Derecho sancionador, ni le trasmite la naturaleza del Derecho al que pertenecen las normas infringidas, existiendo por lo tanto autores que sostienen que el Derecho Penal Tributario es un sector especial del Derecho Penal común, estos son:

Hanz Kelsen, Eugenio Cuello Calón, Luis Jiménez de Azúa, Fernando Sáenz de Bujanda, Arturo Rocco, Rafael Bielsa, Margarita Cerezo Lomeli, Manuel Rivera Silva, Miguel Angel García Domínguez, Hernández Esparza Abdón y otros más, de las que me parecen de mayor interés, las de :

Margarita Cerezo Lomeli, expresa que existe diferencia social o cualitativa entre los delitos y las contravenciones, ya que el carácter de cada una, lo determina el legislador. (56)

Saenz de Bujanda, sostiene la identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria y que la única diferencia es de tipo formal, sin que exista una línea divisoria sustancialmente entre una y otra; por otra parte el Código Fiscal

56.- Lomeli Cerezo Margarita, Op., cit., p. 207.

de la Federación, en su artículo 100, establecen la aplicación supletoria de las reglas consignadas en el Código Penal, para Delitos y contravenciones, estableciéndose la unidad entre el Derecho Penal Ordinario y el Derecho Penal Fiscal; asimismo, el Tribunal Fiscal de la Federación, desde el 16 de mayo de 1938, asentó la tesis jurisprudencial de que es aplicable a las penas administrativas la doctrina general Penal (57), sin embargo se debe reconocer que existen algunas particularidades que separan al Derecho Penal Fiscal del Derecho Penal Común (58).

Existe por otro lado una escuela que sostiene que el Derecho Penal Tributario, es Derecho tributario y como uno de los expositores de esta doctrina, cito a Giuliani Fonrouge, quien escribe:

" Las sanciones Fiscales no pertenecen al Derecho penal Común, ni al Derecho Administrativo o al Derecho Económico y por supuesto tampoco al llamado Derecho Penal Administrativo, ni creemos que puede constituir una disciplina autónoma como sería el Derecho Penal Tributario. Consideramos que simplemente constituye un capítulo del Derecho Tributario, disciplina que integra el Derecho Financiero y como tal independiente; pero concibiendo al Derecho Fiscal como un todo orgánico, con aspectos diversos pero conectados y no separados, estimamos que las

57.- Los tratadistas señalan la subdivisión en parte general y parte especial correspondiendo a la primera el delito y a la pena en tanto que a la segunda los delitos especiales.

58.- Una de las excepciones a los Principios Generales del Derecho Penal es la referente a la responsabilidad fiscal, que no es necesariamente la del acto personal, por el hecho propio.

infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica (ilícito fiscal), y que hablarse de sanciones fiscales de tipo penal, que corresponderían al caso de dolo o fraude y de sanciones administrativas en el supuesto de infracciones formales, sin que en el concepto unitario importe desconocer las diferentes características de unas y otras." (59)

El Derecho Penal Tributario, según Sergio Francisco de la Garza, se divide en dos grandes partes:

El Derecho Penal Tributario Administrativo, que se entiende como:

" El conjunto de normas jurídicas penales que tipifican y sancionan los hechos que tienen el carácter de contravenciones o simples infracciones, cuya aplicación ha sido encomendada por el legislador en la actividad jugadora y ejecutora a la Autoridad Administrativa." y,

El Derecho Penal Tributario Judicial, que se tiene como:

" El conjunto de normas jurídicas que tipifican y sancionan los hechos que tienen el carácter de delitos y cuya aplicación ha sido encomendada en su actividad jugadora a la Autoridad Judicial."

59.- *Infra*, p.p. 128 de esta tesis, en donde se establece la diferencia entre infracciones fiscales y delitos fiscales.

FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Aunque los delitos fiscales se encuentran contenidos exclusivamente en el Código Fiscal de la Federación, esta regido por los principios del Derecho Penal Ordinario, aunque con sus particularidades, como se ha escrito anteriormente, no olvidando que en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, establece la supletoriedad del Código Penal para el Distrito Federal en Materia común y de aplicación Federal en toda la República.

Asimismo es fuente del Derecho Penal Tributario, las diversas leyes que lo constituyen, en virtud de que existen muchas leyes reguladoras de tributos en particular, por lo que es menester citar los principios que rigen el Derecho Penal Tributario, ya que perteneciendo el delito de defraudación fiscal al Derecho Penal Tributario, éste último, es verdadero Derecho Penal, que se rige por los mismos principios del Derecho Penal Ordinario, aunque con sus particularidades, como son:

El Principio de Legalidad

Que es prácticamente el contenido del artículo 14 Constitucional, donde se establece que tanto las hipótesis delictuosas, así como las sanciones que le corresponden, deben estar establecidas en una Ley tanto formal como material, que tenga su origen en el Poder Legislativo y cree situaciones

jurídicas generales abstractas e impersonales.

El principio NULLUM CRIMEN , NULLA POENA
SINE LEGE y el principio NON BIS IN IDEM.

El Artículo 23 de la Constitución Federal, establece que ninguna persona puede ser juzgada dos veces por el mismo delito, que es prácticamente la locución latina que intitula el presente apartado, es totalmente explícito en lo que establece sin confundir lo establecido por el numeral 35 del Código Fiscal de la Federación, del que se deriva que un hecho puede tener el carácter de simple infracción y simultáneamente el carácter de delito, pudiendo el sujeto que lo comete ser sometido a dos procesos, uno administrativo y otro penal, sin contravención alguna del principio en cita, ya que se trata de una conducta que infringe diversas normas en un solo acto.

Lo anterior en virtud de que algunos autores consideran que administrativamente únicamente se persigue la reparación del daño y penalmente la penalización de la conducta típica, además de que la infracción fiscal es concurrente con el delito cometido, no considerando la una aspectos de la otra, ya que en lo administrativo se violan intereses de la Administración Pública y en materia penal se transgrede el interés social, el de la comunidad, aunque hay autoridades que sostienen lo contrario, exponiendo que debido a la gravedad del acto cometido, por ejemplo como es en el presente caso en que se estudia la defraudación fiscal, no puede ser ambas cosas, o sea infracción

y delito a la vez, por lo que consideran debe sancionarse únicamente como delito, para que la autoridad no sea arbitraria y viole lo establecido por el artículo 23 de nuestra Carta Magna, ya que existe una dualidad de procesos similares en los que se sanciona al sujeto por la misma conducta dos veces, situación con la que estoy de acuerdo, toda vez que el violador de la norma será castigado, sufriendo con ello por la conducta realizada.

El principio de irretroactividad

Nuevamente el artículo 14 de la Constitución Federal, se hace presente contemplando la irretroactividad de la Ley en perjuicio de persona alguna, lo que es aplicable tanto en materia administrativa como penal, con la salvedad que en Derecho Penal la retroactividad es posible si la Ley benigna, con lo que no se viola la garantía Constitucional establecida, situación que incluso ha sido sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Asimismo, dentro del principio de legalidad, no hay que olvidar la interpretación estricta que el citado numeral establece respecto del tipo, en este caso la defraudación fiscal, prohibiéndose la aplicación por analogía o mayoría de razón, lo que es también aplicable en materia administrativa, prohibiéndose e lo mismo, por lo que respecta a la imposición de multas, así como este aforismo ha sido aceptado en materia administrativa, otro tan importante o más que éste ha sido aceptado como es el de IN DUBIO PRO REO, considerándose que a falta de elementos para

considerar que una falta es grave, debe estarse a favor del presunto penado y por lo mismo considerarse leve, lo que ya a sido aceptado por el Tribunal Fiscal de la Federación, de lo que se deriva que en sí la conducta delictiva que en esta tesis tratamos, reafirma la posición de quien la elabora, en el sentido de que debe ser tratada la conducta, simplemente como delito y no como infracción, ya que considero que la falta administrativa, únicamente fue el medio para la comisión del delito, tomándose en cuenta la intención del sujeto, que en este caso, es la de defraudar al fisco, cuestión que trataría en forma más extensa en el capítulo correspondiente en esta tesis.

Principio de Audiencia

Aparece en ambos procesos, tanto en el administrativo como en el penal, sobre todo en el segundo, de conformidad con lo señalado por el numeral 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El Principio de Personalidad

Es importante señalar que penalmente los delitos en su punibilidad, de acuerdo con el Derecho penal Común, es estrictamente personal, es decir por lo que respecta al hecho propio, a diferencia en lo que respecta a la reparación del daño que puede recaer sobre terceros, situación que igualmente contempla la materia Penal, que sin embargo también lo conoce la materia administrativa, situación que confirma nuevamente el

punto de vista expresado por el aquí postulante en los párrafos que anteceden.

El Principio de Fundamentación y Motivación

A este respecto expondré que por regla general todo acto de autoridad debe ser fundado y motivado, garantía constitucional de los gobernados en México y por lo tanto en ambas materias, tanto administrativa como penal se respeta lo contemplado en el artículo 14 de la Constitución Federal, debiendo estar todas las resoluciones fundadas y motivadas, o como lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación debidamente fundadas y motivadas.

El Principio de Culpabilidad

Fundamental y básico en materia penal, en virtud de que no puede haber pena sin culpa, sea dolo o simple culpa, aunque actualmente se pretenda eliminar este principio, ya que se pretende en materia tributaria no enunciar correctores generales de la responsabilidad por las infracciones fiscales, pretendiendo sea inadmisibles la responsabilidad objetiva originada por culpa o dolo.

Así formulado lo precedente, se pretende darle al delito fiscal el carácter de infracción, lo cual es completamente distinto y contrario a fortalecer el estatuto jurídico, por lo que es necesario distinguir mas a fondo lo que respecta a una

mera infracción o en caso de incurrir en delito, situación que a continuación se expresa más detalladamente.

EL DELITO

Para tratar lo conducente al delito, no es objeto de la presente tesis ahondar en diversas definiciones de las que los estudiosos del derecho han dado, circunscribiéndome para efectos prácticos de este trabajo, a definir el delito respecto de las partes que intervienen, por lo que es menester asentar que en el presente se debe tomar en cuenta la delincuente, quien es el que en primer lugar, pone en movimiento la acción, el ofendido y el Estado la reacción transformada en defensa, por lo que desde el punto de vista doctrinario, el delito se puede definir como:

"La acción u omisión que realiza uno ó más sujetos, antijurídica, culpable y punible, que vulnera la norma previamente establecida por el Estado."

Una conducta porque solo lo que se hace o se deja de hacer puede constituir un delito. Conducta significa comportamiento humano, ya que lo que un hombre piense, nunca podrá constituir un delito, pues el pensamiento no exteriorizado en actos concretos, nunca será delictivo.

La conducta debe ser típica, lo que se significa que debe estar apegada en forma precisa y exacta a la señalada por el legislador en un precepto jurídico de la Ley Penal.

La conducta debe ser antijurídica, lo que significa que debe ser contraria a lo que el Derecho expresamente prohíbe u ordena.

La conducta debe ser culpable, lo que significa que la persona que la comete, debe de estar consiente de lo que está haciendo. Ya que su conducta se deba a un descuido, o a un querer hacer.

La conducta debe ser punible, lo que significa que la Ley Penal debe señalar en forma expresa, la pena que le corresponde a la misma.

De la concepción íntegra del delito que se ha tratado, se derivan los elementos positivos del mismo; siendo a contrario sensu, el aspecto negativo el supuesto bajo el cual no se presenta determinado elemento constitutivo y por tanto no se llega a integrar el delito, o sea que si se llega a presentar un aspecto negativo del de la tipicidad, ya no concurren los demás elementos del delito y así sucesivamente. (60)

Para llegar al conocimiento dogmático del delito de defraudación fiscal se debe partir de conceptos para llegar al conocimiento particular, por lo que fue menester citar los conceptos antes citados, para hacer posible el análisis integral del delito de defraudación fiscal.

SUJETOS Y OBJETOS DEL DELITO

El sujeto activo del delito como se ha establecido previamente, es quien lo comete o participa en su ejecución, ya que solo la persona humana es el posible sujeto activo de la infracción pues solo ella puede actuar con voluntad y ser imputable y en consecuencia la responsabilidad penal es personal (61).

No obstante lo anterior, se ha discutido si la persona moral o jurídica puede ser sujeto activo del delito, el Derecho Positivo reconoce en su numeral 11 del Código Penal, se advierte que la comisión u omisión de los miembros o representantes de la sociedad ha de resultar de los medios que para tal objeto la misma les proporcione, de modo que el delito resulte cometido a nombre y bajo el amparo de la representación social o bien a beneficio de ella y como la persona moral solo puede ejecutar por medio de personas físicas las acciones delictivas, se interpreta que si se reconoce a la persona moral responsabilidad penal al par que a las personas físicas por medio de las cuales actúa.

En opinión del suscrito considera que el Código Penal Mexicano, si considera a las personas jurídicas como sujetos activos, pero únicamente en ciertos casos concretos, ya que de no ser así se podrían afectar a personas inocentes en forma

61.- Lo anterior se basa en lo señalado por los Artículos 7,8 y 10 del Código Penal.

injusta. (62)

SUJETOS PASIVOS DEL DELITO.

a) La persona individual que protege el mayor número de preceptos penales que tipifican los delitos.

b) Personas jurídicas, principalmente en el campo de su patrimonio o reputación.

c) El Estado, en función de la personalidad jurídica que representa.

d) La colectividad.

EL OBJETO DEL DELITO.

Es la persona, cosa, bien o interés jurídico penalmente protegido siendo el objeto material la persona o cosa sobre la que recae el delito y el objeto jurídico o interés jurídico objeto de la acción criminal.

62.- Carrancá y Trujillo Raúl, en su Derecho penal Mexicano, p. 269.- Manifiesta:

"Sentado lo anterior no hemos de desconocer que el procedimiento para la exigencia de la responsabilidad de las personas morales no ha sido previsto en el Código respectivo lo que hace inoperante, estando por tanto prácticamente resuelta la cuestión a debate en el sentido de que esa responsabilidad hoy por hoy no puede ser exigida a las personas morales, aún aceptando que el Código Penal del Distrito sí la prevé en casos concretos."

ELEMENTOS DEL DELITO.

Lo primero para que el delito exista es que se produzca una conducta humana, por lo que este es un elemento básico del delito, el que consiste en un hecho material, exterior, positivo o negativo producido por el hombre. Acción que es la causa de un resultado tangible o intangible de lesión daño o peligro.

La omisión, que es una conducta humana manifestada por un no hacer, activo, corporal y voluntariamente, teniendo el deber de hacer, sea material o espiritual, según se deje de ejecutar el movimiento que debe realizarse.

LA ANTIJURIDIQIDAD.

Se entiende que la antijuridicidad, es la oposición a las normas de la cultura reconocidas por el Estado, o sea de aquellas ordenes o prohibiciones que una sociedad exige del comportamiento que favorece a sus intereses, estando el contenido material de este punto en el objeto de la acción, que es el bien jurídico protegido.

LA TIPICIDAD.

La acción antijurídica ha de ser típica para considerarse delictiva, ya que no será antijurídica la acción que no esté tipificada, pero si puede existir tipicidad penal sin que exista acción antijurídica, como ocurre con las causas de justificación.

LA PUNIBILIDAD.

Para que la conducta sea incriminable, además de ser antijurídica típica y culpable, ha de estar seguida de una pena, consecuencia de aquella, legal y necesaria.

LA CULPABILIDAD.

Es un elemento subjetivo del delito, donde el hombre como sujeto con conciencia y voluntad es capaz de conocer la norma jurídica y acatarla o no, en razón de que puede actuar conforme a derecho.

LA IMPUTABILIDAD.

Sólo puede ser culpable el sujeto que sea imputable, término que se deriva de la palabra imputar, que es poner una cosa en la cuenta de alguien, lo que únicamente se da en el Derecho Penal, cuando el sujeto actúa voluntariamente, lo que le da la característica de situación psíquica abstracta, que es lo que la diferencia de la culpabilidad que es la concreta capacidad de imputación legal declarable jurídicamente.

EL DOLO

El dolo se tiene como un querer voluntario, ilícito e intencionado. Es la voluntad consiente del sujeto, dirigida a la ejecución de un hecho ilícito, con conocimiento y querer del

tipo.

Dado lo anterior se pueden tomar en cuenta como elementos del dolo la voluntad por una parte y el conocimiento que por otro se tenga del hecho querido, o sea la prevención del resultado ilícito o sea las consecuencias de la acción y la voluntad de causación o decisión de producir ese resultado, el cual puede ser objetivo, subjetivo o normativo.

Tenemos diferentes clases de dolo como son genérico, que es la intención de dañar, lo que en nuestro derecho penal se presume siempre por lo que no requiere prueba; el específico que es la intencionalidad predicada por la voluntad de dañar.

El directo, donde el resultado corresponde a lo previsto y querido por el sujeto, quien actúa con el propósito de producirlo; y el indirecto, donde el resultado corresponde a lo previsto, pero que no es querido, pero el sujeto no retrocede ante la posibilidad de que en efecto ocurra.

El dolo eventual, que es el tiende a lesionar un derecho ajeno y se prevé, además, la posibilidad de lesionar otro más ocasionándose así un daño consecutivo, pero sin la voluntad objetiva de causar este último resultado.

EL ERROR.

Para que exista el dolo se requiere el conocimiento de los

hechos elementos componentes y resultado y si este faltare, estará ausente aquel, tal ocurre en los casos de error, entendido por este el falso o equivocado conocimiento acerca de algo, por lo que su elemento es la falta de previsión del resultado viniendo a ser lo contrario al dolo, existiendo también distintos clases de error, como son:

El error en el resultado y en la norma, distinguiéndose en el primero el error en el objeto y en la persona, que ocurre cuando el sujeto produce el resultado equivalente al que quiso, pero equivocado en el objeto o en la persona. También tenemos el extravío del acto que es el acto dirigido a determinado objeto, no acierta en este, pero si en otro.(63)

LA CULPA.

Es otro grado de culpabilidad, y se define como el obrar sin la diligencia debida causando un resultado dañoso previsible y penado por la Ley.(64).

63.- Si la ignorancia de las leyes no excusa su cumplimiento, yo entiendo que esa ignorancia puede llevar al error y viceversa, habiendo una estrecha vinculación entre ambos, CARRANCA TRUJILLO PAUL, Op. cit. p.454.

64.- Se ha dicho que en nuestro Derecho Penal los delitos pueden ser: Intencionales o no Intencionales o de imprudencia (arts. 8 c.p. "intencionales o culposos", art. 7 Proy 1979), de donde resulta que los delitos de imprudencia se caracterizan por la falta de prevision e intención, por haber producido un resultado no previsto ni querido pero que es efecto necesario de la imprudencia culpa del sujeto, lo que justifica la imputación legal. CARRANCA Y TRUJILLO PAUL, Op. cit., p. 457.

Cabe hacer la aclaración que por diario oficial de fecha 10 de enero de 1994, desaparecieron los delitos preterintencionales a los que se refiere el DR.CARRANCA, por reforma de los artículos 7, 8 y 9 del Código Penal.

La constituyen: a) El dolo; b) El dolo eventual; c) La culpa con representación; d) La culpa y ya fuera del ámbito de la culpabilidad, el caso fortuito.

En nuestro derecho, se distingue entre culpa consiente o con representación en la que se prevén las consecuencias del resultado esperando que no ocurran; y la inconsciente y sin representación en la que no se prevén dichas consecuencias.

CAUSAS EXCLUYENTES DE RESPONSABILIDAD.

Las causas que excluyen la responsabilidad penal significan que la acción no es culpable, antijurídica o punible.

Dado lo anterior es menester distinguir entre estas que excluyen la incriminación y las circunstancias que la modifican, como son las que atenúan o agraban la pena, análogas, mixtas y cualitativas, ya que mientras las primeras son excepciones a la regla de la culpabilidad siendo de carácter subjetivo, las segundas son de naturaleza objetiva que producen el efecto de aumentar la culpabilidad y la pena o disminuirla, las mixtas tienen doble naturaleza, son agravantes o atenuantes, a juicio de la autoridad jurisdiccional y en el caso concreto que se juzga; las calificativas que producen el efecto de convertir en de mayor gravedad el delito en que concurren, citándose dentro de estas la alevosía, premeditación y ventaja.

LA FUERZA FÍSICA.

Es la que figura en primer término como causa de inimputabilidad que impide en el sujeto la espontaneidad o voluntariedad del hecho. Siendo la acción una conducta humana voluntaria productora de un resultado y contenido, por tanto una manifestación de voluntad, el resultado que es producido a virtud de una fuerza física absoluta no es voluntario, ya que no es el efecto de una acción. La fuerza irresistible no es la ausencia de tipicidad sino falta de acción, ya que no es voluntaria sino motivada.

MIEDO O TEMOR.

Se reconoce que la voluntad no es libre cuando obre sobre ella miedo o temor de muerte, tormento o pérdida de algún miembro del cuerpo que obre fuerza moral o coacción, excluyendo el dolo y la culpa.

ESTADO DE INCONCIENCIA.

Es causa de inimputabilidad padecer el inculpado al cometer una infracción, trastorno mental o desarrollo intelectual retardado que impida al sujeto activo comprender el carácter ilícito del hecho, o conducirse de acuerdo a esa comprensión, excepto en los casos en que el propio sujeto activo haya provocado esa incapacidad intencional o imprudencialmente, siendo los primeros fisiológicos o patológicos, entre los que se encuentran el sueño, el sonambulismo y el hipnotismo, dentro de la primeramente mencionada y en la segunda, enfermedades

mentales, trastornos mentales, la embriaguez, ciertos efectos tóxicos y de estupefacción.

LEGÍTIMA DEFENSA.

Se puede definir como la repulsa de una agresión antijurídica y actual, por el atacado o por terceras personas, contra el agresor cuando no traspase la medida necesaria para repeler una agresión actual y contraria al derecho, por medio de una lesión contra el agresor. Es así como se derivan los siguientes elementos para que pueda existir la legítima defensa, como son una agresión, un peligro de daño derivado de ella y una defensa o acción de repeler dicha agresión. Si faltara alguno de ellos la defensa dejaría de ser legítima y la responsabilidad penal recobraría la plenitud de su vigor.

ESTADO DE NECESIDAD

Este acontece cuando en consecuencia de un acontecimiento de orden natural o humano, el agente se encuentra forzado a ejecutar la acción u omisión típicas para escapar el mismo o hacer escapar a otro de un peligro grave, inminente e inevitable.

CUMPLIMIENTO DE UN DEBER.

La excluyente comprende dos distintas especies de justificación; que el deber esté consignado en la Ley y sea conforme a las facultades que el ordenamiento jurídico que tenga

fuerza de obligar.

EJERCICIO DE UN DERECHO.

En este caso es obvio que el derecho debe estar consignado en la Ley, la cual debe estar vigente.

OBEDIENCIA JERARQUICA.

El obedecer a un superior legítimo en el orden jerárquico aún cuando su mandato constituye a un delito, si esta circunstancia no es notoria ni se prueba que el acusado la conocía.

IMPEDIMENTO LEGÍTIMO

Se refiere solo a omisiones que han de reconocer una causa legítima para contravenir lo dispuesto en una Ley Penal.

CASO FORTUITO

El causar un daño por mero accidente, sin intención ni imprudencia alguna, ejecutando un hecho ilícito con todas las precauciones debidas.

INTERES SOCIAL

En este caso se antepone el interés social en grado

primerísimo a la responsabilidad penal, lo cual se hará valer de oficio.

EXCUSAS ABSOLUTORIAS

Son causas que dejan subsistir el carácter delictivo de la acción, excluyendo solo la pena. Son circunstancias en las que a pesar de subsistir la antijuridicidad y la culpabilidad, queda excluido desde el primer momento la posibilidad de imponer la pena al autor del hecho, encontramos entre estas:

- a) Excusas en razón de los móviles afectivos revelados
- b) Excusas en razón de la copropiedad familiar
- c) Excusas en razón de la maternidad consiente
- d) Excusas en razón del interés social preponderante.

GRADOS DEL DELITO

El delito se lleva a cabo en un camino que recorre el delincuente para darle vida, empezando con la idea criminosa y la manifestación de la idea, preparación de los actos ejecutivos y los de consumación, una vez realizado lo anterior después del momento de la plena ejecución de la acción ilícita puede presentarse la figura de la tentativa que existe por la ejecución incompleta del delito.

LA PARTICIPACIÓN

En ocasiones el delito no es la obra de una sola persona, sino que varias suman sus fuerzas para realizarlo, sirviéndose a veces por actividades honestas, asemejándose a una Empresa industrial. Aquí se pueden encontrar elementos como autores principales y accesorios, siendo los primeros los que preparan y los segundos los que ejecutan, ofreciendo diversos grados de responsabilidad en el mismo delito; asimismo puede haber autores mediatos e inductores, cómplices, encubridores, asociación o banda delictuosa y muchedumbres delincuentes, cuyas características, en obvio del tema principal de este trabajo, únicamente me limito a citar.

EL CONCURSO

Es la conducta reiterada delictuosa de un mismo agente o de los diversos resultados obtenidos a virtud de ella, puede ser de carácter ideal o formal en relación a la unidad de acción y pluralidad de resultados o de carácter real o material respecto de la pluralidad de acciones y resultados que da lugar a la acumulación, diferenciándose de la reincidencia por que a esta última ha recaído sentencia firme con relación a alguno de los delitos y el concurso y ninguno ha sucedido lo anterior.

No obstante lo anterior, donde a grandes pasos describí los aspectos dogmáticos del delito en sus aspectos positivos y negativos, siguiendo con una lógica jurídica adecuada, para

efectos prácticos de este trabajo, cito la definición que el Código Penal establece en su artículo 7o.

Delito.- Es el acto u omisión que sancionan las Leyes Penales. Definición que es un tanto formalista y suficiente para la interpretación de la Ley penal, ya que al hablar de acto u omisión debe entenderse la voluntad manifiesta por el movimiento de un organismo por falta de ejecución de un hecho positivo exigido por la Ley, lo que produce un cambio o peligro de cambio para el orden social tutelado por el Estado, razonamientos que van totalmente de acuerdo a lo primeramente establecido, relativo a los elementos prácticos para este trabajo, ya que introduce en el precitado numeral, necesarios para determinar si además si el delito es de carácter instantáneo, permanente o continuado y poder dividirlo en intencional y no intencional, como se ha tratado anteriormente, imprudencia y preterintencional, que es la clásica distinción entre el dolo y la culpa (65), encontrándose los primeros orientados hacia la producción del resultado y los segundos hacia el medio productor del resultado, aumentando el legislador la preterintencionalidad, teniendo estos como primera parte el obrar dolosamente, quitándole en una segunda la intencionalidad, dando con ello que se admita prueba en contrario (Presunción Iuris Tantum) (66), situación que más

65.- Con fecha 10 de enero de 1994 se publicaron las reformas a los artículos 7, 8 y 9 del Código Penal que se refieren la clasificación de los delitos, quedando fuera los llamados preterintencionales.

66.- Las presunciones Iuris Tantum, son todas aquellas que admiten prueba en contrario.

bien es de carácter procesal. Quedando en pie la distinción entre los delitos dolosos y culposos, los que en el derecho mexicano tienen solo parcial de producción que los distingue en atención a su gravedad entre crímenes, delitos y contravenciones, por lo tanto la distribución entre los delitos de lesión y peligro que atienden al daño efectivo o directo o a las situaciones de peligro creada por la situación criminal, respecto de las cuales nuestras leyes contienen numerosas disposiciones, tanto dentro del Código Penal, como fuera del mismo y los cuales pueden ser delitos instantáneos, permanentes, simples o continuados, formales y materiales, simples y complejos de acción u omisión y perseguibles de oficio u querrela, características que son enunciativas más no limitativas y de las cuales se ha hecho referencia en forma más amplia en la parte dogmática descrita anteriormente.

Ahora bien es menester señalar que en materia penal para referirse a una conducta claramente descrita considerada como un comportamiento delictivo, se utiliza el término tipo, que no es otra cosa sino la definición que la Ley penal hace de cada delito, ya que de acuerdo con nuestro artículo 14 Constitucional, se prohíbe imponer por simple analogía o mayoría de razón, pena alguna que no este decretada por un Ley exactamente aplicable, de aquí que todos los delitos sean del orden común o de carácter Federal, estén incluidos en el Código Penal o fuera del mismo.

LOS DELITOS ESPECIALES

De lo anterior se deriva la existencia de delitos especiales que no están contenidos en el Código Penal, sino en alguna Ley Administrativa, situación que se encuentra debidamente regulada por el artículo 6o. del Código Penal Federal, no importando que los delitos llamados especiales no se encuentren previstos en el multicitado Código Penal en donde se encuentran las principales conductas delictivas, teniendo los delitos especiales observancia obligatoria en México, aplicándose las disposiciones del Libro Primero y Libro Segundo del ya citado Código, lo que en el presente caso es situación sine qua non en la presente tesis, toda vez que se basa en el estudio de un delito especial y tipificado en una Ley distinta al Código Penal, en este caso el Código Fiscal de la Federación, que es una Ley Federal, de carácter impositivo en donde se reglamenta específicamente la actividad financiera del Estado para la realización de sus diversas actividades y ejecución de sus finalidades como administrador y titular de la Administración del Gasto Público que tiene su origen en la Constitución Federal, en su artículo 31 fracción IV que a la letra dice:

"Son obligaciones de los mexicanos:

Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa como dispongan las Leyes."

La norma citada señala que todos los mexicanos debemos pagar

las contribuciones que las Leyes establezcan, sin distinción de ningún tipo, edad, sexo, estado civil, ocupación, etc., asimismo, se indica la manera como deben pagarse las contribuciones, que es en forma proporcional y equitativa, lo que significa que quien más tenga más debe pagar (67).

El pago de las contribuciones no es opcional, sino obligatorio, de manera que el Estado esta facultado para exigir a sus miembros el pago de las mismas y en caso extremo de cobrar estas por la fuerza si es necesario, por lo cual es menester definir lo que son las contribuciones como:

Las aportaciones en efectivo que los miembros del estado tienen que entregar al mismo, con el propósito de que realice sus fines.

LAS CONTRIBUCIONES

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2o., clasifica a las contribuciones en: Impuestos, Aportaciones de Seguridad, Contribuciones de mejoras y Derechos, de los cuales, los primeros tienen la característica de ser pagos hechos al Estado, sin tener derecho a ninguna contraprestación a cambio de

67.- Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligadas a pagar las contribuciones ordinarias y extraordinarias y a satisfacer cualquier otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen. RAMOS MILLAN ARTURO, La defraudación Fiscal y sus consecuencias penales tomo I, p.5.

los mismos.

Los impuestos deben de ser enterados al Fisco o Erario que maneja el Estado a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es el Organismo Gubernamental con quien se debe cumplir con la obligación fiscal, por ser esta el vínculo jurídico que une al fisco como acreedor con el contribuyente como deudor, vínculo a través del cual el fisco tiene el derecho de cobrar y el contribuyente de pagar una cantidad determinada de acuerdo con las Leyes fiscales y cuyo incumplimiento no solo es el faltar a la obligación, sino un agravio en contra de la sociedad, pues los miembros de este, dejan de ser correctamente atendidos, por la falta de dinero, para el pago de los servicios públicos y por lo cual el Estado puede aplicar una sanción económica a quienes incumplan con sus obligaciones fiscales, toda vez que estas son pagadas en base a un sistema de autodeterminación de los impuestos que consiste en que el contribuyente tiene la facultad de determinar el mismo por su cuenta, el monto del impuesto que adeuda en base a las Leyes fiscales aplicables a los casos concretos de que se trate, basándose lo anterior e la buena fe del contribuyente, pues el fisco no le exige previa recepción de una declaración el pago de cierto impuesto, cerciorándose de la veracidad de la forma como se calculó este, preservándose únicamente el Fisco su derecho de revisión, lo cual se hace aisladamente y no en forma rutinaria, que es lo que se conoce como auditoría fiscal, ventaja que el Fisco otorga al contribuyente, el cual se revierte en su contra cuando no cumple en forma y modo con su obligación, siendo cuando el Estado lo

acusa de haber abusado de la confianza que le tuvo al permitirle la autodeterminación de los impuestos adeudados, por lo general y su importancia son:

El Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Activo y el Impuesto al Valor Agregado; y es así en este orden de ideas como el Estado, puede hacer uso de los medios jurídicos que la Ley previamente le ha otorgado para hacer que el contribuyente le pague lo que le adeuda, dentro de estos medios puedo mencionar el procedimiento de ejecución que consiste en el embargo y remate de bienes suficientes del contribuyente deudor para cobrarse así su adeudo, además de que puede aplicarle al contribuyente recargos y multas y en su caso cuando considere que dicha persona utilizó engaños o artificios para evadir el pago de contribuciones a solicitar, una sanción privativa de la libertad a la autoridad competente por el no pago o pago insuficiente de impuestos, acompañado de engaños y maquinaciones para tratar de aparecer ante el fisco como una persona totalmente cumplida de sus obligaciones tributarias, que es lo que engendra el delito de defraudación fiscal, el cual es sancionado no solo con multa sino con una pena privativa de la libertad, y es precisamente en este punto donde el Derecho Fiscal que ya ha sido ampliamente definido y dilucidado en su autonomía, como se observa en el Capítulo III, inciso B), y se relaciona con otras disciplinas jurídicas y se relaciona con otras disciplinas jurídicas como son el Derecho Administrativo y el Derecho Penal, combinándose y auxiliándose en sus elementos sustantivos, sin perder la autonomía dogmática de que goza cada rama, resultando que el

incumplimiento de los contribuyentes en sus obligaciones dan lugar al surgimiento de infracciones a las Leyes fiscales o incurrir en conductas típicas llamadas delitos especiales contemplados expresamente en el Código Fiscal de la Federación, mismas que se sustentan con elementos dogmáticos de cada una de las rama del Derecho ya referidas , por lo que es menester distinguir y hacer una diferencia ontológica entre el Delito fiscal y la infracción fiscal. Ya que en ambas figuras concuerdan en aparecer por incumplimientos de obligaciones fiscales, configurando tipos legales mixtos que traen aparejada simultáneamente la competencia del Juez y la del Organó Administrativo, aunque el primero interviene en base a la gravedad que hace necesario que sean sancionados con pena privativa de la libertad y en acatamiento al artículo 21 Constitucional y la sanción administrativa impuesta por el Organó Administrativo es de naturaleza económica, dándose origen a dos procedimientos sancionatorios diversos, en donde se otorga competencia exclusiva a la autoridad administrativa para imponer directamente sanciones pecuniarias y administrativas y para exigir la reparación del daño, esto es, par cobrar el impuesto omitido y los recargos causados, y se reserva a los tribunales la aplicación de las penas corporales, dándole una dualidad de persecución y sanción, las cuales son completamente independientes una de la otra, sin que los pronunciamientos que se hagan e cualquiera de ellas tengan trascendencia mutua ya que para la constitución formal de la verdad en cada uno, sobre los mismos hechos, pueden haberse aportado a las respectivas actuaciones diversos elementos probatorios.

LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS O CONTRAVENCIONES.

Son infracciones tributarias todas las modalidades del comportamiento de los sujetos pasivos del tributo determinen por acción u omisión una transgresión de las normas jurídicas de que derivan las obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias o deberes formales de colaboración con la Administración Financiera para dar efectividad a los créditos fiscales.

DIFERENCIAS ENTRE DELITO Y CONTRAVENCIÓN FISCAL

La primera se basa en el elemento ético, afirmando que los delitos ofenden los principios morales universales y las contravenciones son meras desobediencias a las leyes que solo tienen por fin la utilidad colectiva sin ninguna significación moral.

La segunda diferencia se basa en que los delitos constituyen agresión inmediata y directa a los bienes jurídicos que la ley protege y por tanto producen un daño, lesión o peligro actual para los mismos, en cambio las contravenciones no lesionan a los mismos bienes, sino son capaces de producir las condiciones favorables para que se presente el daño o peligro actual y constituye solo un riesgo para los bienes jurídicamente protegidos, otra de las diferencias se apoya en el elemento subjetivo, sosteniendo que este no tiene relevancia en la contravención, al contrario de lo que sucede en el delito, tomando

en cuenta la simple inobservancia voluntaria de la norma sin investigar además como se hace en el delito si hubo dolo o culpa, presumiéndose la existencia de estos factores subjetivos.

Asimismo es menester establecer la diferencia entre la contravención o ilícito administrativo tributario y el delito tributario.

El ilícito administrativo es una conducta administrativa de oposición a una disposición emitida para favorecer la actividad administrativa del Estado; en cambio en el delito hay un menoscabo de bienes jurídicos que gozan de protección jurídica penal.

El fin del Derecho Penal Común es prevenir hechos contrarios a la convivencia social, mientras que el fin del Derecho Penal Administrativo es asegurar el orden administrativo y desenvolvimiento normal de la actividad administrativa.

El delito es una acción u omisión contraria al Derecho natural (moral) y la contravención es una conducta prohibida u ordenada por razones de conveniencia por utilidad pública.

Con el delito se violan las reglas que protegen la seguridad de los ciudadanos, mientras que la contravención, ataca las reglas atinentes a la prosperidad de la administración.

El delito es un ataque al derecho ajeno que requiere

producción e intención de dañar y la contravención le importa un peligro posible aunque el mal no se haya producido ni sido inminente.

El delito es un ataque al orden jurídico, mientras que la contravención consiste en no cumplir el deber impuesto por la ley por una obligación de colaborar con el interés colectivo, existen doctrinarios del Derecho que no obstante lo anterior, no comparten la idea de que existe una diferencia ontológica entre la infracción criminal e infracción tributaria, exponiendo que el primero entra únicamente en una categoría menos amplia que el segundo y que el primero, únicamente sanciona como ya se ha expuesto y el segundo sentencia a una pena corporal, por lo que se hace la distinción jurídica entre sanción y pena, situaciones generadas por la violación de las normas del orden jurídico, las que generalmente se clasifican en ilícitos penales e ilícitos civiles, en donde por lo que respecta al primero producen la aplicación de una pena que es una sanción de tipo represivo intimidatorio y en los segundos, únicamente se trata del cumplimiento forzoso, la nulidad del acto o la reparación del daño, por lo que no hay que confundir la sanción con la pena, ya que la primera tiene una finalidad reparatoria y la segunda un propósito intimidatorio, represivo y punitivo.

Tomando en cuenta lo anterior, debemos dejar establecido que en materia tributaria, es posible que el legislador aplique al mismo tiempo una sanción civil adicionalmente de una penal.

INFRACCIONES, FALTAS O CONTRAVENCIONES.

Infracción es la violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales, pueden consistir en delitos y contravenciones.

CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRAVENCIONES.

La doctrina hace diferentes clasificaciones como algunas de las cuales a continuación se comentan:

Por violación al Derecho objetivo, en donde se lesiona al interés general, de que la distribución de la carga tributaria se realice efectivamente de la manera prevista en la ley.

Por violación al Derecho subjetivo, consiste en dejar de pagar o pagar extemporaneamente.

Por la existencia o inexistencia de perjuicio económico que reciente el Estado como consecuencia de la infracción, pueden ser materiales o sustanciales que son las que consisten en pagar o pagar extemporaneamente al fisco y, formales que consisten en la falta de cumplimiento de deberes formales hacia la administración, no producen en forma directa un perjuicio.

Por la presencia o ausencia de la intencionalidad, que proclama que todas las infracciones deben ser voluntarias ya sea

en acción u omisión, se clasifican en:

Infracciones dolosas, donde es necesario que la voluntad del autor este dirigida al resultado de no cumplir con la obligación o de omitirla o que al menos exista en el autor una representación de dicho resultado.

Infracciones culpables supone una mera actitud de negligencia o imprudencia, pero sin intención dirigida al antijurídico.

Las infracciones que no requieren el elemento voluntad, se conocen como infracciones:

Objetivas o formales, llamadas así porque su producción no requiere de la voluntad dolosa o culpable del infractor.

Según el sujeto agente, donde la infracción puede ser cometida por el sujeto pasivo de la obligación tributaria o bien por terceros.

Según la modalidad de la conducta del sujeto agente, las que se clasifican en:

Las acciones que refieren a deberes formales o bien a violación de prohibiciones y, las omisiones que pueden referirse a la falta de cumplimiento de la obligación sustantiva o su cumplimiento extemporáneo a la falta de cumplimiento de deberes

formales.

AUTORIDAD SANCIONADORA DE LAS CONTRAVENCIONES.

Corresponde al Poder Ejecutivo, en su administración por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como autoridad sancionadora, la potestad que se deriva del carácter ejecutorio del acto administrativo.

Por lo que respecta al orden jurídico, en el artículo 21 Constitucional, establece que compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones y los reglamentos gubernativos y de policía.

LOS DELITOS FISCALES.

Son aquellos que se distinguen de las contravenciones fiscales en virtud de que establecen penas que por su naturaleza pueden imponer solo la autoridad judicial, son los que importan privación de la libertad, y que se encuentra fundamentado por el citado artículo 21 Constitucional donde se dispone que la imposición de las penas es propio y exclusivo de la autoridad judicial y la prosecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial.

LA CONDUCTA EN EL ILICITO FISCAL.

El delito tributario consiste en un hecho o en una conducta

exteriorizada del agente infractor, la cual puede consistir en una acción ó en una omisión voluntarias.

La conducta que constituye una acción que se produce en relación a las obligaciones tributarias formales, por violación de prohibiciones específicas contenidas en el ordenamiento tributario.

La Omisión en el Ilícito Fiscal.

Aquí la conducta consiste en dejar de cumplir con una obligación tributaria establecida en el ordenamiento jurídico que versa en dicha materia. Lo más importante consiste en la falta de pago de la prestación tributaria principal o de las prestaciones, representando una resistencia al pago de la prestación que el Estado exige en virtud de su poder de impero, sin olvidar como se ha descrito anteriormente que la conducta debe ser por culpa o dolo del sujeto (68).

Pluralidad de Acciones u Omisiones.

Da lugar a las figuras jurídicas del delito continuo y del delito permanente. Por lo general se produce cuando con las

68.- El Código Fiscal de la federación, ordena que para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se abstenga de imponer sanciones cuando se haya incurrido en infracción, a causa de fuerza mayor o caso fortuito, lo que hace concluir que el infractor que deja de pagar o paga extemporaneamente, lo debe hacer en forma dolosa o culpable.

acciones u omisiones se violan la misma o las mismas normas tributarias, de tal forma que se trate de diversas infracciones cuyas sanciones puedan acumularse o sumarse. Asimismo puede ser una sola infracción que tiene carácter continuo, la cual se castiga con una sola sanción, dándole trato de agrabada de acuerdo a lo ya mencionado con anterioridad en este trabajo, donde se estableció como característica del delito continuado que no obstante la existencia de pluralidad de acciones u omisiones, se obtiene un solo resultado y se caracteriza por la pluralidad de acciones perfectamente diferenciadas las unas de las otras en orden al tiempo, las cuales se valoran jurídicamente como una unidad, siendo así como el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, le da el carácter de agravante en concordancia con el 98, por lo tanto la pluralidad de acciones u omisiones que no producen un único resultado, se castigan con tantas sanciones como acciones u omisiones la constituyen (69). Existen casos en que un solo hecho viola dos ó más normas en las que se dispone una sanción diferente, lo que atendiendo a la ley, artículo 75 fracción 5a. del Código Fiscal de la Federación, donde se ordena se aplique la que corresponda a la mayor sanción lo que concordando con lo establecido por los numerales 58 y 59 del Código Penal concuerda con lo establecido para los delitos tributarios.

Es necesario diferenciar entre la responsabilidad civil y

69.- El delito permanente a diferencia se castiga con una sola sanción.

la penal, donde mientras en la primera únicamente se configura cuando se origina un daño concreto, en la segunda se presenta aún cuando no existe daño, en virtud de que la norma violada es de Derecho Público siendo lo anterior en materia tributaria fundamental, ya que transgrede la norma en virtud de los recursos que el Estado debe recibir para atender los gastos públicos, pero puede suceder que no se deba pagar dichas prestaciones por no haberse producido el hecho generador del tributo.

No obstante lo anterior, en materia de delitos tributarios, es muy importante que el perjuicio económico esté perfectamente definido, situación que corresponde determinar a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público por se un requisito de procedibilidad para que se ejercite por el Ministerio Público la acción penal en contra del presunto delincuente, como lo exige el artículo 92 fracción 5a del Código Fiscal de la Federación.

Dado lo anterior, respecto de los delitos tributarios la ausencia de perjuicios económicos representado por la sustracción total o parcial de la deuda tributaria, puede equivaler a una tentativa, ya que en estos casos la infracción solo es posible cuando se consuma.

Así es como la legislación tributaria, en sus normas penales exige que entre los actos u omisiones que constituyen la infracción y el resultado castigado por la ley, exista una relación de causalidad, de tal manera que el último sea una consecuencia del primero que conlleva a esta legislación ir al

campo del Derecho Penal común.

LA ANTIJURIDICIDAD EN LOS DELITOS FISCALES

La antijuridicidad tributaria consiste en un ataque al interés financiero del Estado, siendo relevante el carácter objetivo ya que no requiere ningún estado de conciencia del infractor, por que la gente tenga creencia de la ilicitud de sus acciones (70). En este caso son conductas que lesionan un bien jurídico al violar una norma que lo protege, el cual en este caso es el interés de fisco el cual es abrazado en tipos delictivos que ocasionan o pueden ocasionar daños a su patrimonio y se encuentran contemplados en el Código Fiscal de la Federación.

LA TIPICIDAD EN LOS DELITOS FISCALES.

Los delitos fiscales en el derecho mexicano, se apegan plenamente al principio de la tipicidad, que ya fue ampliamente comentado en páginas anteriores, como una de los predominantes del Derecho penal común; ya que en el ámbito legal, la tipicidad, es la traducción del principio de legalidad que se refiere a la inexistencia del ilícito tributario si no existe una Ley que la prevea y sancione.

LA PUNIBILIDAD DEL DELITO FISCAL.

70.- RIVERA SILVA, en su libro Los delitos Tributarios, escribe que bajo el rubro de los delitos fiscales se preve actividades criminales a través de las cuales se viola un mismo bien.

Las normas que contienen las sanciones para los delitos fiscales están contenidas en el Código Fiscal de la Federación.

LA CULPA Y EL DOLO EN EL DELITO FISCAL.

Para el estudio de ésta ver supra, Capítulo III, página 135 de esta tesis.

LA IMPUTABILIDAD DEL DELITO FISCAL.

Las causas de imputabilidad ya comentadas y establecidas por el Código Penal son igualmente aplicadas a la materia tributaria por cuanto hace a los presupuestos subjetivos, ya comentados ampliamente con anterioridad.

LA TENTATIVA EN LOS DELITOS FISCALES.

El Código Fiscal de la Federación en su numeral 98, dispone que la tentativa es punible cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se deba a causas ajenas a la voluntad del agente. Asimismo la sanciona con prisión de hasta dos terceras partes de lo que corresponda, según el delito que se trate.

CAUSAS EXCLUYENTES DE RESPONSABILIDAD Y EXCUSAS ABSOLUTORIAS EN LOS DELITOS FISCALES.

Tienen escasa importancia práctica en el Derecho Penal Tributario, estándose a lo prescrito por el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación donde se establece de aplicación estricta las cargas establecidas a los particulares así como las excepciones a las mismas y las que fijan infracciones y sanciones y a falta de norma fiscal expresa las de aplicación supletoria en el Derecho Federal Común.

Estado de Necesidad.

Aplicado éste en materia penal tributaria supone que el que no paga el tributo, actúa de esa forma por que de lo contrario, quedaría en una situación de extrema indigencia, que atente en su salud corporal o de las condiciones mínimas o de dignidad humana, propia o de los que de él dependen obrando con estado de necesidad.

Imposibilidad Material.

Se puede citar el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación que dispone que la Secretarías de Hacienda y Crédito Público debe de abstenerse de imponer sanciones por causa de fuerza mayor o caso fortuito.

Hechos Ajenos a la Voluntad.

Situación que es regulada por el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación en donde se señala quienes son los

responsables en la comisión de las infracciones señaladas en el mencionado ordenamiento legal.

Cumplimiento en forma espontánea.

Los tribunales jurisdiccionales en materia Administrativa la han señalado como causa de inimputabilidad, con base en artículo 73 de Código Fiscal de la Federación y en aplicación de las obligaciones de dar, hacer o no hacer.

OTRAS EXCLUYENTES DE RESPONSABILIDAD O EXCUSAS ABSOLUTORIAS.

En este caso son aplicables todas las que establece el Código Penal, las cuales ya han sido tratadas con anterioridad.

EL SUJETO ACTIVO DEL DELITO FISCAL.

El autor del ilícito fiscal, es el sujeto activo, que incurre en él. Asimismo, el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación dispone que son responsables de los delitos fiscales quienes:

- I.- Concierte la realización del delito.
- II.- Realicen la conducta o hecho descritos en la Ley.
- III.- Cometan conjuntamente el delito.
- IV.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

VI.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

VII.- Auxilien a otro después de su ejecución cumpliendo una promesa anterior.

EL SUJETO PASIVO EN EL DELITO FISCAL

El potencial autor del ilícito tributario y los que incumplen con las obligaciones sustantivas formales tienen dicho carácter, o sea cualquier persona que tenga capacidad jurídica para cometer ilícitos, de acuerdo con el Código Penal.

En el caso de menores e incapaces quienes son deudores de la prestación tributaria sustantiva, éstos no lo son de los deberes formales, lo que puede ser una excepción a lo señalado: siendo así como debemos tomar en cuenta los sujetos con responsabilidad sustituta, solidaria y objetiva, de los cuales los primeros son quienes tienen la obligación para que paguen el tributo que corresponde a los sujetos principales, o sea los que deben cobrar o retener el tributo; los segundos es cuando los sujetos pasivos principales no pagaron, teniendo los segundos que realizar dicho pago y los terceros que es cuando la obligación perteneció al anterior propietario o poseedor de los bienes o derechos adquiridos por el responsable.

Las deudas tributarias sustantivas pueden transmitirse entre personas físicas por vía de sucesión testamentaria y entre morales por medio de la fusión de sociedades, pero dado el carácter penal de las sanciones tributarias, de acuerdo con el

principio de personalidad de la sanción, esta no puede transmitirse mortis causa o fusión de personas morales.

En el caso de representantes legales o mandatarios de personas físicas o morales, cuando éstas no cumplan con la obligación tributaria sustantiva que debe pagar su representante cometen un ilícito al omitir cumplir con la deuda tributaria que tiene su representado.

En relación a la responsabilidad de empleados y dependientes, los hechos o omisiones afectan solo al dueño como base a lo establecido en el Código Civil para el Distrito Federal, excepto cuando actúen fuera de sus atribuciones.

Con relación a las personas morales, el Código Penal ha admitido la responsabilidad penal de éstas en su artículo 11 como ya se ha comentado anteriormente en este capítulo. Además de que el propio Código Fiscal de la Federación regula que en los actos ilícitos de los gerentes y representantes de sociedades y empresas, se imputan a dichas personas morales, aunque hayan sido ejecutados por una persona física.

Pueden existir también coautores en la comisión del delito fiscal o cómplices y encubridores como lo establece el artículo 89 del Código Fiscal de la Federación, en concordancia con los numerales 71, 95 y 96 de la propia Ley, donde se especifican las calidades señaladas en este párrafo.

EL DOLO EN EL DELITO FISCAL.

Es la intención de no afectar la prestación debida o pagar una cantidad menor a lo que se debe o en su caso a sabiendas de la existencia de la conducta tipificada en el Código Fiscal de la Federación, se quiera el resultado que marca el tipo.

LA CULPA EN EL DELITO FISCAL.

Como ya sea ha comentado es toda negligencia, imprudencia, impericia, falta de reflexión o de cuidado u omisión en el cumplimiento de alguna disposición, en este caso, en materia fiscal se violan las prohibiciones establecidas en las normas tributarias, causándose igual daño que en un delito intencional. En el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación se establecen los diversos grados de culpabilidad y agravantes del ilícito fiscal.

EL ERROR EN EL DELITO FISCAL.

Expuesto con anterioridad que ha sido, sabemos de la existencia del error de hecho y de derecho, de los cuales en el Derecho Penal Tributario sólo ha sido aceptado el segundo, por lo que se refiere a la interpretación de la Ley tributaria de que se trate.

CLASIFICACIÓN DE LOS DELITOS FISCALES.

Dentro de este campo se encuentran:

- El contrabando.
- Los hechos asimilados al contrabando.
- La defraudación fiscal.
- Los hechos asimilados a la defraudación fiscal.
- Hechos relacionados con aparatos de control, sellos o marcas oficiales.
- Hechos relacionados con mercancías que se encuentran en el recinto fiscal.
- Hechos relacionados con declaraciones y disposición de bienes depositados.
- Hechos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes.

Es aquí precisamente donde se encuentra la conducta típica principal de este trabajo mismo que por motivos conceptuales y relación con el delito del orden común llamado fraude, contenido en el Código Penal es menester establecer el siguiente apartado para su distinción e independencia.

EL FRAUDE GENÉRICO Y LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.

Aunque en términos Generales se quiera llamar indistintamente a las defraudaciones y al fraude tomándoles como el logro abusivo de una ventaja patrimonial en perjuicio de un tercero, mediando engaño, abuso de confianza o en general incumplimiento de una obligación, es incorrecto toda vez que el

Código Penal en sus artículos 386 y 387 regula los fraudes, las defraudaciones y las estafas, poniéndolas en un mismo carácter desde el punto de vista doctrinal que pertenecen al grupo de los delitos patrimoniales en conjunción con los delitos de robo y abuso de confianza, sin que con lo anterior se pretenda tener a las conductas delictuosas referidas al inicio de párrafo referidas, como una sola toda vez que cada una tiene su especial característica y objetividad, como a continuación se denota.

El Código Penal define al delito de fraude como:

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

De lo anterior se resalta que el sujeto hace que mediante engaños o aprovechamiento de errores, la cosa llegue a él, utilizándose la creatividad, el ingenio, la audacia, la astucia, los artificios, estrategias, etc. ; interviniendo por lo tanto su voluntad de querer hacer o realizar la conducta delictuosa por lo que no podrá afirmarse que un fraude fue cometido por error. negligencia impericia o descuido ya que siempre es doloso, siendo su objeto hacerse ilícitamente de una cosa y será precisamente la materialización de esta conducta la que perfeccione el delito, por lo que siempre será un delito de resultado que por lo tanto causa daño, sea el patrimonio particular o del Estado, cayendo en el primer caso dentro del fuero común y en el segundo en el federal, lo que da en resumen la existencia de los siguiente

elementos:

- Un engaño o aprovechamiento de un error.
- La obtención ilícita de una cosa o alcance de un lucro indebido.
- Un nexo de causalidad directo e inmediato entre los elementos precitados, ya que la falta de cualquiera de ellos daría por consecuencia la falta del tipo.

De lo anterior se observa que la Ley Penal habla genéricamente del delito de fraude, sin especificación alguna sobre el delito tributario, siendo que defraudar es engañar y si este engaño tiene por objeto el obtener un beneficio a costa de un tercero, se engendra la acción punible y si el perjuicio que se cause es al Estado substrayéndole la percepción que constituye sus derechos tributarios, mediante el engaño, le da su característica esencial con relación al bien jurídico protegido, lo cual el fraude genérico no contiene, diferenciándose igualmente en cuanto al resultado ya que la defraudación fiscal tiene una naturaleza especial que consiste en la omisión total o parcial del pago de los impuestos, cuestiones que diferencian ambos tipos pero que no les da autonomía uno del otro ya que lo aplicable al fraude genérico al aplicarse al resultado de naturaleza especial de la defraudación fiscal, es ad hoc, ya que en ambos se sustituye la violencia por recursos intelectuales para la materialización de las conductas delictivas, quedando ambas sujetas a una sanción penal en virtud del significado criminal que revisten en cuanto a la dirección que abarquen.

Es así como el fraude tributario existe y logra características de delito especial, presentando dentro de la conducta específica que tipifica una realidad diversificada en la Ley que lo regula, que en este caso es la materia fiscal en la normatividad de la que se derivan falsos balances, alteración de libros, ocultamiento de ganancias, aumento de gastos, falseamiento de declaraciones etc.

El fraude tributario se configura bajo el concepto técnico de la defraudación, en el sentido de maquinación, artificios, simulación o engaño maliciosamente hechos por el contribuyente con el propósito de ocultar al fisco o a la hacienda las bases ciertas de los impuestos a su cargo, provocando con ello una tributación más baja que la real ó bien evadirse del pago del mismo, obteniendo por todo esto su calidad de delito especial que por las características que presenta se contempla dentro de la legislación fiscal, contenido en el Código Fiscal de la Federación que lo tipifica como:

"Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal".

Como puede observarse al compararse lo que la Ley señala como defraudación fiscal y fraude, en el primero se encuentran los elementos señalados para el segundo, el que no contiene lo que se establece para el primero que es en este caso el omitir

total o parcialmente el pago de alguna contribución, diferenciándose de lo que cita la figura del fraude que menciona "el que se hace ilícitamente de una cosa".

La consecuencia jurídica entre éstas dos situaciones estiba que el delito de defraudación fiscal, su autor no necesita forzosamente aumentar su patrimonio o sea hacerse ilícitamente de una cosa para incurrir en este delito, pues bastará con que omita total o parcialmente el pago de una contribución, para que incurra en esta figura delictiva especial, sin importar que la persona que lo haga como autor de este delito se vea directamente beneficiado en su patrimonio personal, o sea que el autor de la conducta tenga o no beneficio al incurrir en la defraudación fiscal, no tiene ninguna importancia, siendo lo anterior irrelevante.

Lo anterior se especificó no para hacer una separación tajante entre los delitos tratados, sino para observar la relación entre los mismos y entender lo mejor posible la naturaleza penal jurídica de la defraudación fiscal.

LA EVACION FISCAL Y LA DEFRAUDACION FISCAL.

Cualquier hecho comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud de la cual obtenga una riqueza que resulte sustraída total ó parcialmente del pago del tributo previsto por la Ley, constituye una evasión tributaria, o sea que:

La evasión fiscal es la conducta de una persona consistente en buscar por todos los medios a su alcance, no ser detectada por las autoridades fiscales e identificada como omisa en el pago de los impuestos que debe pagar o haber pagado.

Así es, para que la acción comisiva por el contribuyente esté en posibilidad de producir consecuencias jurídicas en el ámbito del derecho Tributario consistentes en una sanción penal pecuniaria es necesario que esté revertida en ley expresa, quedando configurada como ilícito tributario a cuyas conductas correspondan específicas y diferentes sanciones; lo que se le da el nombre de *sanctijuris*.

La evasión puede ser de forma total, en este caso cuando se opera en la llamada economía subterránea, lo que quiere decir que la persona sin siquiera haberse inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, realiza actividades económicas omitiendo totalmente el pago de los impuestos.

También la evasión puede ser parcial, lo cual se da cuando a una persona utiliza artificios o estrategias para no pagar en su totalidad los impuestos haciéndose pasar por un contribuyente cumplido.

Aunque la evasión fiscal no se encuentra definida en nuestra legislación y por lo tanto no se le puede considerar como delito por no encontrarse contenida en Ley ó Código alguno, conforme a nuestra Constitución como se ha tratado en capítulos anteriores

de esta tesis; se discute sobre la diferencia entre el delito de defraudación fiscal y el concepto de evasión fiscal, ya que cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cita la evasión fiscal, normalmente se refiere al delito de defraudación fiscal, advirtiéndose una subordinación entre éstas por lo que no estoy de acuerdo en que se traten como términos equivalentes ya que la evasión fiscal no se encuentra reconocida como un delito, sin que tenga las calidades de dicha figura jurídica por no estar contenida en ley, por lo que únicamente en estricto sentido podría dársele el carácter de falta administrativa, teniendo un carácter más amplio del que tiene la defraudación fiscal (71), reservándole su alcance metajurídico equivalente a un acto u omisión que viole la disposición legal de un país ó en la esfera internacional, produciendo la eliminación o disminución de la carga fiscal no tipificando figura delictual alguna (72).

LA DEFRAUDACION FISCAL

Como hemos visto desde la antigüedad, la defraudación fiscal, siempre ha sido castigada como un delito grave, pues

71.- BLUMENSTEIN, SISTEMA, Califica como evacion la disminucion del impuesto resultante de determinada conducta del obligado y comprende tanto la sustracción simple del impuesto, como la sustracción calificada o defraudación.

72.- Hay autores que denominan a este tipo de infraccion cuasifraude fiscal, considerando que si bien no recomienda que no constituye una infracción en el sentido estricto del término, si importa la violación al espíritu de la ley y no a su letra.

pagar impuestos siempre ha sido desagradable para los particulares pues se desprende al hombre de algo que le pertenece, por lo que se han creado internacionalmente mecanismos de presión para obligar a los ciudadanos a cumplir con sus obligaciones fiscales y en virtud de que las sanciones administrativas por no pagar impuestos cada vez ha sido menos temida, corriendo los contribuyentes el riesgo de ser descubiertos por el fisco mientras se enriquecen ilícitamente, estando dispuestos a pagar recargos y multas de llegarse a dar la posibilidad de ser detectados, por lo que se ha legislado en este tipo de conductas como delictuosas y por lo cual se impone la pérdida de la libertad, que intimida más a una persona que perder una parte de su patrimonio, es así como en México desde hace más de cuarenta años nació como se ha descrito ya en la parte conducente a esta tesis, apareciendo en una ley distinta al Código Fiscal de la Federación, incorporándose a este posteriormente para quedar tipificado en el artículo 108, donde se lee:

"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".

La figura delictiva de la defraudación fiscal, esta integrada por los siguientes elementos:

- El uso de engaños o aprovechamiento de errores

- La omisión total o parcial del pago de alguna contribución de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal
- Un nexo de causalidad que una en forma directa e inmediata a los dos elementos antes citados.

Sin la concurrencia de alguno de los elementos antes mencionados, es inoperante afirmar que exista defraudación fiscal.

La defraudación Fiscal es un delito penal especial de carácter patrimonial, doloso de resultado y con el requisito de procedibilidad, de querrela necesaria, teniendo las características descritas en virtud de que se trata de un delito especial, porque se encuentra fuera del Código Penal en una Ley Administrativa como es el Código Fiscal de la Federación; que es un delito patrimonial toda vez que se comete en agravio del patrimonio del Estado causándole un daño y constituyéndose en beneficio del particular; tiene carácter doloso, porque para que se lleve a cabo se requiere la voluntad y conocimiento del autor; es de resultado porque se da hasta que llega a materializarse, perfeccionándose con las ideas fraudulentas de su autor; tiene como requisito de procedibilidad la querrela, ya que la única forma en que puede intervenir el Ministerio Público, es a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con lo establecido por el propio Código fiscal de la Federación.

Así es como el Código Fiscal de la Federación en su

Capítulo II, establece un apartado especial para determinar sobre los delitos fiscales y en el inicio del procedimiento penal, que comienza en el artículo 92, precisamente con el requisito de procedibilidad, donde textualmente cita:

"Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I.- Formule querrela, tratándose en los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114 y 115 Bis.

II.- Declare....."

Las fracciones II y III, corresponden de acuerdo a su texto principalmente al delito de contrabando que es otro delito fiscal distinto y con tratamiento diferente al que es materia de esta tesis, por lo que para efectos prácticos solo se transcribe la fracción I, por efectos útiles al trabajo.

Como la defraudación, supone la intención de dañar, la realización de un acto volitivo, la ocultación u omisión de cualquier circunstancia con relevancia fiscal, con el propósito deliberado de sustraerse en todo o en parte a una obligación fiscal, debiendo mediar un comportamiento intencional, dirigido a inducir en error a la autoridad, manejándose la gravedad de la actuación del sujeto, que justifica la gravedad de la sanción, ya que de no ser así, se estaría en presencia de otro tipo de

infracción, razón por la que se presume la intención de defraudar al Fisco, salvo prueba en contrario, tratándose de presunciones iuris tantum, ya que el afectado puede aportar prueba en contrario para alejar toda sospecha sobre su conducta, en virtud de que en el Derecho Fiscal la materialidad del delito como se ha expresado, constituye en principio la intención de defraudar, debiendo el contribuyente probar su inocencia, dado lo anterior, se considera que existe defraudación fiscal en dos supuestos diferentes; uno atinente a contribuyentes, responsables y terceros y otro referente a los agentes de retención, quienes al incurrir en la conducta típica de que se trata han incurrido en la elusión del pago del impuesto, donde la Ley no castiga todo perjuicio sufrido por el Erario, sino las conductas señaladas en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien el delito de defraudación fiscal se tendrá por acreditado cuando se demuestre la existencia de engaños u omisión de contribuciones, lo que vendría a ser el cuerpo del delito, que en este caso se tiene por comprobado al acreditarse los extremos que materializar el tipo.

La existencia de engaños se puede acreditar de múltiples formas, siendo más difícil cuando se realiza a través de la utilización de maquinaciones y artificios sofisticados (73).

73.- Dentro de los engaños sencillos se encuentra la omisión de ingresos, doble facturación, no dar de alta a los trabajadores, darlos de alta manifestando sueldos inferiores. Dentro de los engaños sofisticados, están todo tipo de maquinaciones y artificios ilícitos disfrazados de licitud jurídica plena.

La omisión es más fácil determinarla, pues solo basta con analizar la forma en que el contribuyente se aplicó la Ley Fiscal respectiva y la manera de calcular sus impuestos a pagar.

Asimismo, es necesario se tengan pruebas de las que se deduzca o sospeche la participación de ciertas personas en la comisión del delito, requiriéndose solo indicios para determinar la presunta responsabilidad, ya que el Ministerio Público se basa en fundadas sospechas en base a los hechos comprobados para determinar la participación del sujeto en el ilícito tributario sin que exista gran problema cuando se trata de personas físicas, no así cuando se trata de personas morales.

De las pruebas que se requerirían por parte de la autoridad sería documentales para acreditar la omisión en el pago de la contribución, lo que se consigue a través de auditorías, pero para acreditar el dolo, por ser esta una actitud de la mente y la voluntad del hombre, las pruebas directas no son de mucha utilidad e ineficaces para comprobar el deseo de engañar del contribuyente, a excepción de la prueba confesional, la cual no es fácil de obtener, por lo que se recurre a una prueba indirecta como la prueba presuncional, con la que se logra cuando menos se deduzca el dolo.

Por otro lado también se puede dar la defraudación fiscal aún cuando el contribuyente no omita el pago de ninguna contribución, sino que a través de engaños difiera el pago de sus impuestos, obteniendo con ello un beneficio en perjuicio del

Fisco Federal, situación que sucede normalmente cuando se trata de hacer pagos provisionales establecidos en la Ley en donde se difiere total o parcialmente, pagándose en su totalidad al fin del ejercicio.

También mediante el cálculo erróneo de recargos, utilizando engaños, se constituye el delito de defraudación fiscal, pues aunque los recargos no tengan el carácter de contribuciones, la disminución de estas, trae aparejado un beneficio al contribuyente con perjuicio para el fisco; lo que generalmente ocurre con las declaraciones complementarias donde se aplican métodos de autocorrección, donde se declaran ingresos omitidos, pero manejándose haberlos recibido posteriormente a las fechas reales para disminuir los recargos a pagar, desapareciendo la defraudación respecto a los impuestos omitidos, pero permanece en cuanto a los recargos calculados erróneamente mediante engaños.

A partir del año de 1991, todos los delitos fueron clasificados en: leves , graves y gravísimos; considerándose a los primeros como todos aquellos que su penalidad no exceda los 5 años de prisión , pudiendo obtener los acusados su libertad inmediatamente que la soliciten, bajo caución; los segundos, cuando la penalidad exceda el tiempo señalado, pero que sean considerados que no revisten alta peligrosidad y los cuales se encuentran debidamente enlistados en la propia Ley, estando facultado en este caso el Juez penal a su criterio a otorgarla o a negarla al acusado que la solicite bajo una caución a

contrario de los anteriores, donde el Juez no esta facultado a negarla; y los últimos los gravísimos, donde la penalidad excede por supuesto de los 5 años de prisión y además están considerados como de alta peligrosidad, según la lista que aparece en la Ley correspondiente, no pudiendo los acusados solicitar libertad bajo caución, permaneciendo estos en prisión preventiva por meses o años, mientras se resuelve sobre su culpabilidad o inocencia mediante sentencia.

Por lo anterior, el delito de defraudación fiscal, quedó dentro de la primera y última clasificaciones, en cuanto al monto de lo defraudado no exceda de 500 veces el salario mínimo general diario en el Distrito Federal, será delito leve, pero cuando exceda el monto señalado, pasará a ser delito gravísimo, dándosele ese carácter en virtud de lo lesivo del delito en el crecimiento del país, ya que como seña'e desde el inicio de esta tesis, el Erario se sustenta de los recursos que obtiene mediante las contribuciones, para el cumplimiento de sus fines, que son la prestación de servicios públicos y la promoción del desarrollo de actividades productivas, traduciéndose lo anterior en la solución de problemas sociales como son: criminalidad, devaluación, inflación, etc.

La prescripción de la acción penal por el delito de defraudación fiscal es a los 5 años a excepción de que el indiciado se encuentre fuera del país, y por este motivo no se pueda integrar la averiguación previa, doblándose el tiempo a 10 años.

TIPOS DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Existen dos tipos de defraudación fiscal, la llamada genérica y la específica.

La defraudación fiscal genérica es la contemplada en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, del cual se tratará un apartado especial más adelante.

La defraudación penal específica son las conductas delictivas que se tipifican en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, ya que estas son totalmente independientes de la conducta que se contempla en la defraudación fiscal genérica o sea que son conductas que se equiparan a esta, dándoles la misma sanción penal, siendo únicamente cinco las conductas de carácter independiente y autónomo que se contemplan y en ningún caso se requiere presencia del engaño dentro de estas, no siendo elemento imprescindible para acreditar lo delictuoso del comportamiento del contribuyente que incurre en estos hechos, por lo cual he dedicado un apartado especial para citar este tipo de conductas con mayor detalle sobre las mismas, no obstante no se tiene noticia que se haya presentado un caso de importancia a la fecha por el que la Secretaría de Hacienda se haya querrellado ante el Ministerio Público Federal.

B) Estudio de los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.

1.- CONCEPTO

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, define al delito de defraudación fiscal como:

" Art.108.- 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".

La fuente que alimenta esta definición es la del artículo 386 del Código Penal Federal, que establece:

" Art. 386.- Comete el delito de fraude el que engañando a uno aprovechándose del error en que este se haya, se hace ilícitamente de una cosa o alcanza un lucro indebido".

2.- ASPECTOS

El Código Fiscal recoge los elementos tales como son:

El engaño o aprovechamiento del error y en lugar de referirse a hacerse de alguna cosa o alcanzar un lucro indebido, consigna la omisión total o parcial del pago de las contribuciones o la obtención de un beneficio con perjuicio del

fisco federal.

Con criterio amplio, la defraudación fiscal, cabe en el fraude genérico, pues la omisión total o parcial del pago de las contribuciones entraña hacerse ilícitamente de una cosa y el obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco, equivale a alcanzar un lucro indebido; más sin embargo ahora ya se cuenta con una definición más precisa en la que se hace mención con claridad a las omisiones contributivas o beneficios que pueda obtener el infractor.

En la definición se encuentran los siguientes elementos:

a) El elemento formativo, de carácter alterno que se constituye por el engaño o aprovechamiento del error.

b) Un elemento teleológico, ubicado en el omitir el pago total o parcial de alguna contribución u obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

c) Una relación de causalidad entre los elementos señalados.

Analizando por separado el engaño del aprovechamiento y el error, se sitúa que en el primero, se requiere el proceder activo, proyectando la finalidad de hacer llegar una versión falsa de la realidad que el pasivo considera como verdaderas determinadas circunstancias que la realidad no registra, por

contrario en el segundo, todas las realidades se confrontan con determinados elementos y cuando a todas esas realidades se le suman partes inexistentes o se modifican o suprimen otras, que hacen que el sujeto pasivo vea como la verdad de la imagen señalada, se le esta engañando (en el engaño el autor de este, lleva al engaño como realidad, algo que en verdad no lo es).

Es así como el sujeto pasivo estima algo como realidad y enterado el sujeto activo de este equívoco, lo aprovecha para obtener los fines que persigue, haciéndolo proceder de acuerdo a la versión falsa, que el pasivo estima como verdadera.

En el engaño y el aprovechamiento del error, hay una actitud del ofensor; en el primero, conoce los elementos de la realidad y lleva al engaño otros distintos, haciéndolo actuar bajo la falsedad creada; en el segundo, el activo, esta enterado de dos situaciones, de la realidad y de la falsa versión que de aquella tiene una persona y actúa utilizando la equivocada creencia del ofendido, quien procede bajo el influjo del error.

En el elemento teleológico, se asienta en el omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución y obtener un beneficio perjudicando al fisco federal.

Este elemento comprende dos hipótesis, el relacionado con la contribución y el referente al perjuicio; por lo que respecta a la primera, no únicamente deben considerarse los impuestos, sino también a conceptos tales como las aportaciones de seguridad

social y los derechos, siendo así como la falta del pago total o parcial de cualquier renglón comprendido en las contribuciones conforman uno de los casos del elemento teleológico. La segunda hipótesis la constituyen la ventaja económica en perjuicio del fisco federal, la cual puede ser obtenida de cualquier manera, ya que la Ley no hace enumeración de las formas como se obtenga esa ventaja.

El tercer elemento que se refiere a la causalidad resulta de ser necesaria para la configuración del delito, pues la ausencia entre el vínculo y el engaño o aprovechamiento en el error y la ventaja económica consignada en el elemento teleológico, impide el hacerse presente la defraudación, por el principio elemental que exige para la existencia del delito el vínculo de causalidad entre la conducta y el daño previsto en el tipo; por lo tanto, la relación de causalidad, entre el incumplimiento de un deber de cuidado que las circunstancias y condiciones le imponen a un sujeto y el hecho típico.

El segundo párrafo del artículo 108 expresa:

"El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de 3 meses a 6 años si el monto de lo defraudado no excede de \$30'000,000.00; cuando exceda la pena será de 3 a 9 años de prisión."

Cuando la defraudación no excede de \$30'000,000.00 la penalidad es de 3 meses a 9 años, siendo procedente la libertad

cauacional por no rebasarse el término aritmético de 5 años y en situación contraria cuando exceda de la cantidad señalada.

El párrafo tercero del artículo 108 inscribe:

"Cuando no se puede determinar la cuantía de lo que se defraudó la pena será de 3 meses a 6 años de prisión."

No es imposible que a pesar de las maniobras delictivas el monto de lo defraudado no se pueda determinar, sin embargo como el delito existe, el legislador no quiso dejarlo impune fijándole una penalidad ya que con frecuencia en los delitos que atacan el patrimonio, por infinidad de razones no se puede cuantificar el engaño; sin embargo, como el delito se acredita, se estima de justicia imponer una sanción que no puede registrarse por lo montos que se toman en consideración para fijar las penas.

Por lo que se refiere al párrafo cuarto del artículo 108 que se refiere al pago espontáneo de las omisiones, se establece:

"No se formulará querrela si quien hubiere obtenido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal recubra 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."

En este aspecto se debe atender a lo siguiente:

a) Con relación a la querrela, aún y cuando exista error técnico, la exigencia de la misma en cuanto a un Organó del estado (Secretaría de Hacienda y Crédito Público), le esta vedado la formulación de ese requisito de procedibilidad destinado a los particulares, quienes pueden otorgar el perdón muy distinto al desistimiento concedido a la citada Dependencia, en los casos de querrela; persistiéndose en error, ya que más bien se debe considerar que se quiso hablar de queja, que viene siendo propiamente una denuncia.

b) La no formulación de la querrela, por interpretación de la ley, equivale a la imposibilidad de perseguir el delito, para lo cual, la propia ley exige dos condiciones:

1.- La entrega de lo omitido con los recargos consiguientes

2.- Que la entrega sea espontánea, sin que haya mediado gestión de autoridad que quiere decir que sea antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión ó el perjuicio, o medie el requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Así es como el penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación comprende una situación de espontaneidad antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio; lo que

equivale a que el sujeto voluntariamente entregue la contribución o beneficio que indebidamente se proponía lograr y una segunda situación que es la que permite que aún mediando requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada, si el pago es espontáneo, precluye el derecho de la autoridad hacendaria para formular la querella.

El último párrafo del artículo 108 concibe:

"Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.(74)

En este párrafo se hace alusión a lo que se llama concurso de delitos, como se puede ver de la simple lectura del párrafo que disgrega su sentido en que para la formulación de la querella, se toma encuentra el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún tratándose de contribuciones diferentes, que puedan ser obtenidas por diversas acciones u omisiones.

3.-CLASIFICACION DEL DELITO EN ORDEN A LA CONDUCTA.

74.- Cualquiera de los impuestos de que se trate, sea ISR, IVA, ASAN, IAE, ETC...

El delito de defraudación fiscal es un delito de acción o de omisión, como se despende del estudio de la conducta antes realizado. Lo es de acción cuando la conducta se expresa en un hacer positivo como lo expresa el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, con el uso de engaños para omitir el pago de la contribución en forma total o parcial y es de omisión cuando la conducta se manifiesta por una inactividad, o sea como lo marca el numeral 108 citado; el omitir parcial ó totalmente el pago de alguna contribución aprovechándose del error. Pudiendo cometerse lo anterior en un solo acto o mediante la realización de varios actos separados pero unidos por su relación e inclusión en una sola figura plurisubsistente.

4.- CLASIFICACION DEL DELITO EN ORDEN AL RESULTADO.

Estamos en presencia de un delito de simple conducta o formal por no tener un resultado material a diferencia de los delitos de resultado material que tienen un hecho como elemento objetivo, ya que la defraudación fiscal se perfecciona no solo con la violación de las prohibiciones contenidas en el ordenamiento tributario, sino hasta que el autor material de los hechos los lleva a cabo.

Se considera como delito de daño o lesión por causarlo efectivamente al bien jurídico tutelado en este caso las

contribuciones a las que el Estado tiene derecho a percibir para el cumplimiento de sus fines ya que al causarle un perjuicio al fisco a la vez equivale a alcanzar un beneficio indebido obtenido por el infractor, causando con ello la deficiencia, insuficiencia ó mala prestación de los servicios a la sociedad que el Estado esta obligado a proporcionar.

Es de carácter instantáneo, ya que tan pronto se realiza la consumación se agota, pudiendo ser también de carácter continuado cuando existen varios actos de igual naturaleza que corresponden a un mismo tipo penal y afectan el mismo objeto jurídico, convirtiéndose en una entidad por su unidad de propósito o bien se limita o similitud de circunstancias o condiciones.

5.- MEDIOS.

Son todos aquellos que puede utilizar el contribuyente para encuadrar su conducta en el tipo contemplado por el artículo 189 del Código Fiscal de la Federación o sea mediante el uso de engaños o aprovechamiento de errores, que en nuestro país se ha llevado a cabo de las siguientes maneras:

Mediante mentiras y engaños sencillos.

Mediante maquinaciones y artificios complejos.

Operando culta y clandestinamente. Es decir sin haberse dado de alta en el Registro Federal de Contribuyentes.

6.- NEXO CAUSAL.

Que se refiere a la causalidad en forma directa e inmediata entre el uso de engaños o aprovechamiento de errores para lograr la omisión total o parcial del pago de la contribución, causando con ello un perjuicio al fisco federal y un beneficio indebido al autor de los hechos, quedando con ello la conducta al resultado con una relación de causalidad, a modo que éste se pueda atribuir a la conducta como su causa según se ha mencionado.

7.- TIPICIDAD.

Se concretiza y formaliza en el propio artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, como le exige el artículo 14 Constitucional donde se constituye el fundamento de los tipos penales, en concordancia con el artículo 6° del Código Penal Federal en donde se basifican aquellos tipos que contiene elementos normativos que salen del aspecto objetivo del Código Penal para entrar al campo acciológico, o sea en valoraciones de carácter jurídico de las diversas ramas que constituyen la Ciencia del Derecho, y por lo cual el delito de defraudación fiscal se le denomina como un tipo de carácter especial, sin confundir esto con la situación que marcan algunos doctrinarios del derecho en el sentido de que la defraudación fiscal también

se considera como un tipo anormal que significa el tomar la situación psicológica del sujeto activo respecto de elementos típicos subjetivos del injusto o sea la merma del patrimonio del particular para contribuir a la organización y estratificación social que conlleven a la subsistencia de la sociedad.

8.- ELEMENTOS DEL TIPO.

Los elementos del tipo que conforme al artículo 108 del multicitado ordenamiento fiscal legal se refieren a:

A) BIEN JURIDICO PROTEGIDO.

Del propio numeral se desprende que se refiere a la contribución a la que el Estado tiene derecho a percibir para el logro de sus fines y por lo tanto el proteger el interés del fisco, Organó esencial del Estado, que da por consecuencia que el bien tutelado sea la Hacienda Pública Federal.

B) OBJETO MATERIAL.

El elemento objetivo que se encuentra expresado en los verbos que utiliza el propio artículo 108 es decir engañar y aprovechar el error, haciendo referencia a alguna contribución dentro de las cuales se encuentran los impuestos que son elementos normativos que implican una valoración jurídica

respecto de las cargas que los ciudadanos como lo establece el artículo 135 Constitucional reglamenta como obligación de los mexicanos y que para su exigencia es necesario insertar un elemento que conlleve al cumplimiento de dichas obligaciones como es en este caso dar el carácter de delito a aquellas conductas que tengan por objeto omitir el pago de las contribuciones en forma total o parcial.

C) SUJETO ACTIVO Y PASIVO.

En el delito de defraudación fiscal el sujeto activo es el que engaña o que aprovechándose del error, omite total o parcialmente alguna contribución obteniendo un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, o sea que el sujeto activo debe ser el sujeto de un crédito fiscal ya que en la parte correspondiente de este tema se señaló lo pertinente a la exigencia de ésta determinada calidad.

Dado lo anterior por consecuencia lógica el sujeto pasivo es el Estado quien es el titular del derecho lesionado, y por lo tanto es el sujeto pasivo sin confundir que aunque el engañado ó el error del que se aprovecha el sujeto activo es la persona física funcionario ó funcionarios competentes para precisar los créditos fiscales, éstos únicamente son sujetos obligados a efectuar la recaudación y no los titulares del derecho.

El elemento subjetivo que como ya hemos citado se refiere

al injusto, que propiamente no existe en el tipo de la defraudación fiscal, ya que este delito se refiere a situaciones de carácter general en determinadas conductas con particularidades en el campo del Derecho Fiscal en este caso, estando obligados todos los mexicanos al pago de las contribuciones, cuya omisión total o parcial implicaría su encuadramiento en el tipo implicando ello un acto de conocimiento y uno de voluntad ya que el tipo exige el ánimo doloso por parte del sujeto activo.

D) REFERENCIAS TEMPORALES.

El elemento de la autonomía de la defraudación fiscal, delito al que da vida el artículo 108 del ordenamiento citado que por los elementos peculiares que lo conforman e identifican le dan el carácter de tipo especial que se encuentra enunciado en el Código Fiscal de la Federación, con los moldes del Derecho Penal Común como ya se ha hecho referencia anteriormente.

Los elementos normales o descriptivos que tienen referencias o modalidades en cuanto a los sujetos, objeto, tiempo y lugar, los que en el artículo 108 han sido descritos y explicados en los puntos de conceptos y aspectos de cada uno de sus párrafos, principalmente los párrafos tercero y cuarto.

9.- ATIPICIDAD.

En la defraudación fiscal se puede dar en caso de no encontrarse reunidos los elementos del tipo, antes señalados, ya que el mismo exige cierta calidad en el sujeto activo, lo cual no se hace mención en el texto del artículo 108 multireferido pero se deriva como consecuencia lógica de la interpretación de éste, ya que si no se es causante, no se podrá omitir el pago de la contribución, paralelamente si el sujeto pasivo no lo es el Estado, no existe titular del derecho al cobro de la contribución. Asimismo, teniendo en cuenta que por ausencia de los medios los cuales han sido tratados supra, también habrá ausencia de tipicidad.

10) ANTIJURIDICIDAD.

Se da plenamente en la defraudación fiscal ya que lesiona el bien jurídico protegido, existiendo un ataque al interés financiero del Estado y por lo tanto al criterio axiológico de la sociedad ya que las conductas lesionan las normas que obligan a contribuir con las cargas del Estado mismas que al estar establecidas en Ley son de carácter obligatorio para lograr con ellas el cumplimiento de sus fines. (84)

11.- CULPABILIDAD.

Es elemento esencial en este delito, ya que para que se dé el elemento objetivo, debe existir el elemento subjetivo donde el hombre con conciencia y voluntad conociendo la norma jurídica no la acata, estando consciente de ello, llevando a cabo en forma voluntaria el engaño y el aprovechamiento de errores para omitir el pago de los impuestos total ó parcialmente.

12.- INCULPABILIDAD.

Se presenta al existir cualquiera de las causas excluyentes de responsabilidad y da como causa que no se configura el tipo al no existir conciencia plena o voluntad, ya que como se ha dicho la culpabilidad es elemento esencial para que se configure el delito de defraudación fiscal. Asimismo por consecuencia lógica se da cuando no concurren los demás elementos anteriormente señalados, no pudiendo considerarse factible la existencia de las hipótesis que marca el artículo 108 en ausencia de conducta.

13.- CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD.

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación contiene una descripción legal de requisitos para hacer efectiva la aplicación de la pena, como son los indicados en su párrafo segundo donde expresa como base la cantidad de \$30'000,000.00 para imponer una pena mayor o menor según se exceda de dicha

base; o lo establecido en los párrafos tercero y quinto donde se establece respectivamente una pena al no poderse determinar la cuantía y en su caso el monto de las contribuciones defraudadas ya sean diferentes y de diversas acciones u omisiones.

14.- PUNIBILIDAD.

A la materialización de las conductas señaladas por el artículo 108 se señala la sanción de 3 meses a 6 años de prisión si el monto de lo defraudado no excede de \$30'000,000.00 y de 3 a 9 años de prisión cuando exceda. Asimismo cuando no se pueda determinar la cuantía se señala una pena de 3 meses a 6 años de prisión.

15.- EXCUSAS ABSOLUTORIAS.

En el caso de la defraudación fiscal únicamente podríamos aplicar éste título cuando la autoridad otorgue el perdón en cualquier momento en la integración de la averiguación previa correspondiente al pago espontáneo de las contribuciones, sanciones y recargos por parte del infractor o al sucederse las causales de sobreseimiento que señala el artículo 92 fracción tercera párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación, en donde se señala el pago de las contribuciones, sanciones y recargos respectivos o bien la garantía de los créditos fiscales a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,

antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y cuando se den cualquiera de las causas excluyentes señaladas por el Derecho Penal Común de acuerdo a lo ya tratado en esta tesis a fojas 138 y 139. No considerándose así dentro de éste rubro lo establecido en el párrafo cuarto del artículo 108, por la falta del requisito de procedibilidad que exige la ley, situación que en las anteriores causas descritas si se da, no obstante en todos los casos la conducta está encuadrada al numeral 108.

16.- CONCURSO DE DELITOS.

Puede darse en la defraudación fiscal, toda vez que existen conductas equiparables a este delito las cuales se sancionan con las mismas penas establecidas para el artículo 108 y las cuales se tipifican con especiales características y por lo cual es menester que con base en el artículo 14 Constitucional estén establecidos en Ley como son los señalados en el artículo 109, del Código Fiscal de la Federación, el que se trata por apartado en la presente tesis. Asimismo puede darse respecto de contribuciones diferentes y diversas acciones u omisiones como se ha tratado en el punto de aspectos al referirnos al párrafo quinto del artículo 108 página 163 y 164.

A) PARTICIPACION.

Se da con relación a todos los sujetos responsables que se

encuadren en las conductas establecidas por el numeral 108 del multicitado código, que reúnan la calidad de sujeto activo como sujeto del crédito fiscal y de conformidad con lo ya señalado en la parte conducente en la página 139 de esta tesis que se refiere al sujeto activo del delito fiscal; pudiendo participar uno ó más sujetos que reúnan las calidades ya referidas, asimismo en el caso de las personas físicas pueden ser partícipes la persona física misma, su contador y en casos poco frecuentes sus apoderados; y de personas morales el representante legal, el presidente del consejo de administración ó administrador único, el director general y el contador general.

B) COMPLICIDAD.

En un primer momento se da cuando los anteriormente mencionados concurren en las conductas señaladas por el 108 del Código multireferido, de común acuerdo para defraudar fiscalmente al Estado.

El artículo 109 de Código Fiscal de la Federación complementa las conductas antes señaladas, equiparando a la defraudación fiscal actos que el propio numeral enuncia en forma general como a continuación se cita:

1.1 CONCEPTO.

"Art. 109.- Será sancionado con las mismas penas de delito

de defraudación fiscal, quien:

2.1.- ASPECTOS.

"I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general presente un servicio personal independiente o este dedicada a actividades empresariales, cuando realicen en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Con lo anterior se denota claramente la intención de ocasionar daños iguales a la defraudación, pues aún no acreditando el daño o el mantenimiento en el error al consignarse en las declaraciones ingresos o deducciones falsos; es obvia la equiparación, porque la intención es causar daños. No se debe olvidar que también al referirse a las deducciones falsas contempla dos aspectos, en primer término las que son exactas y en segundo término las que no son declaradas, toda vez que constituye un delito de dolo específico, en el que incluye a personas físicas que obtienen ingresos bajo determinadas características y para mayor protección del interés del Estado

en lo que respecta en este punto, refiere el numeral de la Ley del Impuesto sobre la Renta que norma estas obligaciones.

La fracción II expresa:

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

Esta fracción comprende los siguientes aspectos:

a) No enterar a las autoridades fiscales las contribuciones retenidas o recabadas y,

b) Que el no enterar se lleve a cabo dentro del plazo que la Ley establezca, o sea que aún enterando las cantidades, posteriormente el delito esta consumado al expirar el plazo legal.

La obligación fijada en la Ley de retener o recaudar los impuestos de personas que trabajen en cualquier negociación a fin de entregarla posteriormente al fisco dentro de un plazo legal y la conducta contemplada, es referente no al engaño o aprovechamiento del error, en virtud de no existir evidencia de su existencia, sino a los daños iguales a los producidos por la defraudación, ocasionados por el tenedor o recaudador al no enterar al fisco en el plazo establecido las cantidades a que tiene derecho.

La última fracción del numeral en estudio precisa:

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

El subsidio como ayuda extraordinaria, concedido para el logro de fines benéficos y el estímulo como ayuda que se brinda para incitar actuación o funcionamiento, ambos otorgados por el Estado con el propósito de obtener el mejoramiento de un negocio o empresa pero nunca otorgado para ayudar a un particular; por lo que si el particular lo utiliza para su propio beneficio, ocasionando daños análogos a la defraudación, por el desvío de los multicitados estímulos o beneficios.

3.1.- CLASIFICACION EN ORDEN A LA CONDUCTA.

No obstante que estas conductas se equiparan al delito de defraudación fiscal, tienen sus especiales características de acción como son: el realizar deducciones falsas, declarar ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados por la ley, cuando se realicen erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no se compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme a los procedimientos que las propias leyes fiscales señalan, también beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal que son conductas de acción o de un hacer positivo por lo que se asimila al artículo 168, de la ley fiscal

correspondiente, individualizando la conducta y saliendo de lo genérico, tratándose de un hacer con las particularidades que el propio numeral señala, teniendo en lo demás las mismas características señaladas para el fraude genérico, inclusive en lo tocante a la realización de dos o más actos relacionados entre ellos como se especifica en la fracción IV del artículo que se trata.

La de omisión que consiste en el no enterar a las autoridades fiscales dentro del plazo de ley las cantidades recaudadas o retenidas por concepto de contribuciones.

El omitir presentar por más de seis meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales no pagándose la contribución, siendo aplicable asimismo lo especificado en la fracción IV del numeral 109 del Código Fiscal.

4.1.- CLASIFICACION EN ORDEN AL RESULTADO.

Es igualmente un delito de daño o lesión al causar perjuicio al fisco federal respecto a las contribuciones que el Estado tiene derecho a percibir al disminuir ingresos con deducciones falsas o al reportar menor percepción de dividendos, honorarios o ingresos por actividades empresariales o un servicio personal independiente, realizando erogaciones superiores a los ingresos declarados sin comprobar las mismas, al no enterar en los plazos legales contribuciones retenidas o recaudadas, beneficiarse de

un subsidio o estímulo fiscal sin derecho o no pagando la contribución correspondiente omitiendo presentar declaración, constituyéndose en un delito de conducta compleja, especial y formal, teniendo los hechos señalados como elementos objetivos o sea hasta que el autor material incurre en cualquiera de dichas conductas.

5.1.- MEDIOS

Todos los que el contribuyente utilice para caer dentro de las conductas señaladas, especialmente:

Hacer falsas deducciones.

Reportar ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados por la ley.

Retener por mayor tiempo del que la ley establece contribuciones recaudadas o retenidas.

No presentando declaraciones.

Aprovechar un subsidio fiscal sin derecho.

6.1.- NEXO CAUSAL.

Es aplicable todo lo referente en este punto, con la especial característica de que la conducta debe encuadrarse además a las hipótesis que en su concepto establece el artículo 109 del Código Fiscal, ya que el hecho de que no exista nexo entre las conductas que se han estudiado anteriormente y lo

establecido por el numeral 109, dará como consecuencia que se esté ante la figura de la defraudación fiscal genérica y no específica por lo que la conducta en este caso es elemento sine qua non para que exista defraudación fiscal específica

7.1.- TIPICIDAD.

Se constituye en este caso al encuadrar los actos realizados por el contribuyente a las conductas que conceptúa el artículo 109, con el propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, siendo aplicable asimismo todo lo señalado para la defraudación fiscal genérica estipulada por el artículo 108 del Código Fiscal.

8.1.- ELEMENTOS DEL TIPO.

Son exactamente los mismos en cuanto se refieren al bien jurídico protegido y al objeto material del tipo, no así respecto al sujeto activo quien en este caso sería aplicable igualmente lo señalado para la defraudación genérica con la especial característica que en este numeral se señalan como sujetos activos aquellas personas físicas que perciban dividendos honorarios o en general presten un servicio personal independiente según la fracción I del artículo 109 en estudio quien debe reunir las conductas que el propio párrafo señala. Respecto de las referencias temporales las conductas equiparables

al delito de defraudación fiscal tienen mayor autonomía aún que hacen más identificable y especial este tipo de delito que como ya hemos dicho tiene como elemento sine qua non la conducta, resultantes que se habla de plazos establecidos por las leyes fiscales para el pago de impuestos sean para realizar actos o ser omisos a fin de incumplir con las obligaciones que exigen las leyes fiscales, causando perjuicios al fisco federal con el propósito de obtener un lucro indebido, dichos tiempos se manejan en las distintas legislaciones que versan sobre cada impuesto.

9.1.- ATIPICIDAD.

Es de suma importancia ya que como se ha explicado ampliamente durante el desarrollo de esta tesis la conducta debe encuadrarse al tipo señalado y en este caso definitivamente las conductas son debidamente especificadas y en caso de no darse no estaríamos en presencia de defraudación específica.

10.1.- ANTIJURIDICIDAD.

Es aplicable todo lo señalado para la defraudación genérica recalcando únicamente que la conducta debe estar encuadrada a las hipótesis señaladas en el artículo en estudio.

11.1.- CULPABILIDAD.

Parte importantísima por tratarse de conductas especiales debidamente normadas, las cuales el sujeto realiza con pleno conocimiento por las características que reúnen, siendo igualmente aplicable lo dicho para la defraudación genérica.

12.1.- INCULPABILIDAD

Es aplicable lo señalado por la defraudación genérica que se trata en el Artículo 108 del Código Fiscal, con la referencia especialísima que requiere de conductas más especializadas como las que contemplan las cinco fracciones del numeral 109 del citado Código, además de reunir las características indicadas para los sujetos activos que describe y han sido tratados en los puntos que anteceden por lo cual es de señalarse que al no darse todas las clasificaciones del delito ya tratadas, no estaríamos en presencia de las conductas equiparables al delito de defraudación fiscal.

13.1.- CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD

En este caso serían las mismas que las señaladas para la defraudación genérica por ser conductas equiparables a la misma.

14.1.- PUNIBILIDAD

El propio artículo 109 señala que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, por lo tanto es aplicable lo ya referido para esta al tratar lo tocante en el artículo 108 de Código Fiscal de la Federación.

15.1.- EXCUSAS ABSOLUTORIAS

Es aplicable lo tratado para la defraudación genérica por ser conductas equiparables a la defraudación fiscal.

16.1.- CONCURSO DE DELITOS

Por tratarse de conductas equiparables a la defraudación fiscal, es aplicable lo señalado para esta, en el rubro correlativo, así como lo estipulado en los incisos de A) PARTICIPACION y B) COMPLICIDAD.

CONCLUSIONES

La defraudación fiscal se ha llevado a cabo en México de maneras distintas, mediante mentiras y engaños sencillos. a través de maquinaciones y artificios complejos, operando clandestinamente o como se conoce últimamente por medio del comercio ambulante, llevándose a cabo ya no solo en forma personal sino en serie o en cadena, la cual mientras no se rompa por el Organó exactor de las contribuciones, en este caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no cesará, sino que por el contrario cundirá con mayor fuerza en detrimento de la economía; siendo por lo tanto indispensable el fortalecimiento del sistema de inferencias o pruebas indirectas por parte de la Autoridad Administrativa para descubrir el mayor número de casos de defraudación fiscal, haciendo crecer la actividad fiscalizadora.

Mientras exista la falta de concientización de los contribuyentes respecto del pago de los impuestos, continuará el crecimiento de cadenas de defraudadores en las cuales se cubren unos a los otros, lo que aunado a un Gobierno paternalista respecto de dichos grupos con la idea de ser flexible, tratando de conciliar, sin hacer caso de las leyes que previamente han sido establecidas para conservar el orden jurídico del país.

No señalo con lo anterior que la política que el Gobierno realiza sea mala o de malos resultados, lo único es que para

poder concertar con las cadenas de defraudadores fiscales, primeramente hay que despertar en ellos una conciencia social a través de los diversos medios masivos de comunicación y con la simplificación más eficaz para el entero de la contribución, ya que la ineficiencia, trámites engorrosos y burocratismo, es en gran parte el causante del problema, por lo que se requiere de establecer mejores políticas laborales entre los servidores públicos que tienen encomendada la función recaudadora, así como su capacitación y adiestramiento en el uso de las nuevas técnicas en informática que la vida moderna ha implantado, para hacer al contribuyente de lo más sencillo que cumpla con sus obligaciones fiscales, con lo cual se verían mejores resultados disminuyendo la evasión de los impuestos y por lo también una disminución de servidores públicos de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público deshonestos que admitan sobornos provenientes de los contribuyentes que incurran en defraudación al fisco

Para lograr lo anterior se necesita tecnificar fuerte el sistema financiero impositivo mexicano, utilizando tecnología de punta, para esta en la posibilidad de contar con el auxilio Instituciones de Crédito existentes en el país y hasta cierto punto de las extranjeras, a fin de que intervengan para lograr la mayor y más pronta exacción de contribuciones, en virtud de que los Bancos pueden proporcionar toda la información respecto de las operaciones que tanto las personas físicas, como las Empresas realizan, evitando por ejemplo triangulaciones de ingresos y o egresos que no dejen huellas de su proceder, siendo determinantes los bancos para la detección de muchos presuntos

defraudadores.

La actitud que el Gobierno Federal ha tomado en los últimos años, al privar de su libertad a los defraudadores que ha detectado, ha dado buenos resultados, aunque no sean los óptimos, lográndose que algunos contribuyentes hayan optado por abandonar las prácticas defraudativas que venían realizando, incrementándose la recaudación tributaria, sin que ello quiera decir que aún haya bastantes defraudadores que con técnicas mayormente sofisticadas y procedimientos seleccionados cuidándose más de no ser descubiertos, lo que quiere decir que aunque se ha logrado intimidar a algunos contribuyentes para que abandonen las prácticas viciadas que tienen para evadir la contribución, el encarcelamiento no ha sido de la eficiencia esperada.

Dado lo anterior, para lograr que los fraudes lleguen a un grado mínimo de existencia, el Gobierno debe de convencer a sus contribuyentes que es un buen administrador de los impuestos, invirtiéndolos en programas y obras necesarios y útiles a la sociedad, persuadiendo a la opinión pública que es imparcial y justo, encarcelando y persiguiendo con la misma intensidad tanto a los defraudadores fiscales, como a los servidores públicos deshonestos y corruptos que se enriquecen con el dinero del pueblo. Asimismo, se revisen las leyes tributarias, menos complicadas y más sencillas de entender para los contribuyentes, fijando una menor carga para los contribuyentes, que sea moderada y no sea una tentación para que los invite a convertirse en defraudadores fiscales.

Con lo anterior se daría un paso al frente de importancia, en virtud de que por la globalización existente, México como país latinoamericano de punta, daría gran ejemplo para los demás, muchos de los cuales son verdaderos paraísos fiscales no solo para los nativos de esas naciones, sino para los extranjeros que aprovechan dichos sistemas para obtener ingresos de dudosa procedencia, por el lavado y triangulación de estos así como de sus erogaciones.

FUENTES

A) BIBLIOGRAFICAS.

- CESAR CALVO LANGARICA.
Anatomía del Código Fiscal de la Federación. Editorial PAC.
México 1986, 3a. Ed.
- BAJO FERNANDEZ, MIGUEL.
Derecho Penal Económico, aplicado a la Actividad Empresarial.
- BURGOA ORIHUELA, IGNACIO.
Derecho Constitucional Mexicano. Porrúa, 1979, México.
- CARRANCA Y TRUJILLO, RAUL y CARRANCA Y RIVAS, RAUL.
Derecho Penal Mexicano. Parte General. Décima Séptima Edición,
1991. Editorial Porrúa S.A.
- DOLZAR, RUDOLF.
Derecho Fiscal-Protección al medio ambiente Estados Unidos.
- CASTELLANOS, TENA FERNANDO.
Derecho Penal. Editorial Porrúa S.A. de C.V. 1991.
- EHRENZWEIG, ALBERT A.
Derecho Fiscal Internacional-Tratados.
- FLORES, ZAVALA.
Derecho Fiscal. Editorial Porrúa S.A. de C.V., México 1993.
- FIX-ZAMUDIO, HECTOR.
Introducción al estudio de los recursos administrativos.
U.N.A.M., México 1972.
- GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA .
Derecho Financiero Mexicano. Décima Quinta Edición. Editorial
Porrúa S.A.
- GEORGETTI, ARMANDO.
La Evación Tributaria. Ediciones Depalma, Buenos Aires 1967.
- GONZALEZ DE LA VEGA.
Derecho Positivo Mexicano. Editorial Porrúa. México 1980.
- GARCIA DOMINGUEZ, MIGUEL ANGEL.
Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal. Primera
Edición 1982. Cárdenas Editor y Distribuidor.
- HERNANDEZ ESPARZA, ABDON.
El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático. Primera
Edición 1962. Ediciones Botas-México.

- JAGDISH N. BHAGWATI Y JHOEN DOUGLAS WILSON.
Income Taxation and International Mobiliti. 1989.
- JIMENEZ DE AZUA.
Derecho Penal Mexicano. Editorial Porrúa 1987. México. Tomos I, II, III y IV.
- KARL, MARX.
El Capital, Tomo I, Edición XIX, Editorial Siglo XXI Editores S.A. de C.V.
- LITUAK KING, JAIME.
Contribuciones-Historia Prehispánica-Régimen Fiscal.
- LOMELI CEREZO, MARGARITA.
Derecho Fiscal Represivo. Editorial Porrúa 1979, México.
- LOMELI CEREZO MARGARITA.
El Poder Sancionador de la Administración Fiscal, Secesa, México 1961.
- LOPEZ, BETANCOURT EDUARDO.
Introducción al Derecho Penal. Editorial Porrúa S.A. de C.V. 1993.
- LOPEZ, BETANCOURT EDUARDO.
Manual de Derecho Positivo Mexicano. Editorial Porrúa S.A. de C.V. 1993.
- LOPEZ, BETANCOURT EDUARDO.
Imputabilidad y Culpabilidad. Editorial Porrúa S.A. de C.V. 1993.
- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.
Introducción al Estudio del Derecho Tributario, Edición 1a. , Editorial Porrúa S.A. de C.V.
- MOMSEN, TEODORO.
Derecho Penal Romano. Tomo I. Madrid La España Moderna. Traducido del Aleman por P. Dorado. Prof. de la Univ. de Salamanca.
- MOMSEN, TEODORO.
Derecho Penal Romano. Tomo II. Ed. Termis Bogota 1976.
- MILLAN GONZALEZ, ARTURO.
La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales. Tomos I, II y III. Edición 1991. Editorial Millán Editores S.A. de C.V.
- PUGLIESE, M.
Instituciones de Derecho Financiero. Editorial Porrúa S.A. de C.V. México 1977.
- RIVERA SILVA, MANUEL.
Derecho Penal Fiscal. Editorial Porrúa S.A. de C.V. México 1984.

- ROSSEAU, JUAN JACOBO.
El Contrato Social. Editorial Porrúa S.A. de C.V., México 1977.
- SERRA, ROJAS ANDRES.
Derecho Administrativo. Editorial Porrúa S.A. de C.V. México 1992, XV Edición, Tomos I y II.
- TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.
Derecho Fiscal-Estudios Varios-México.
- YAÑEZ RUIZ, MANUEL.
El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política. Tomos I, II, III, IV Y V. Talleres de Impresión y Estampillas.
- ZAMORA PIERCE JESUS.
El Fraude. Editorial Porrúa S.A. de C.V. 1a. ed. 1992.

B) LEGISLATIVAS

- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Edición 1983. Editorial Pac S.A. de C.V.
- CODIGO PENAL COMENTADO. RAUL CARRANCA Y TRUJILLO, Segunda Edición, Editorial Porrúa S.A. de C.V. México 1988.
- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y SU REGLAMENTO. Segunda Edición 1993. Editorial Pac S.A. de C.V.