

122
2ej.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

“ARAGON”

21 FEB 1994

OBSERVACIONES SOBRE DERECHO
PENAL FISCAL

T E S I S

Que para obtener el Título de:

LICENCIADO EN DERECHO

P r e s e n t a

APOLONIO FUENTES AMBRIZ

FALLA DE ORIGEN



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

***Gracias al apoyo de mi familia
y de todas aquellas personas que me ayudaron
en la elaboración de este trabajo.***

INDICE

	Pág.
I. ANTECEDENTES Y CONCEPTO DEL DERECHO FISCAL PENAL	5
1. <i>Derecho Romano</i>	6
2. <i>Edad Media</i>	10
3. <i>Liberalismo</i>	13
4. <i>Epoca Actual</i>	15
II. CREACION DEL DERECHO PENAL FISCAL	19
1. <i>Leyes Penales Especiales</i>	19
2. <i>Los delitos patrimoniales</i>	21
3. <i>Delitos cometidos contra la Economía Pública del Estado</i>	25
4. <i>Delitos contra la actividad financiera del Estado</i>	27
III. ELEMENTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS DE LOS DELITOS	30
1. <i>La conducta y su ausencia</i>	30
2. <i>La tipicidad y la ausencia del tipo</i>	32
3. <i>La antijuricidad y causas de justificación</i>	34
4. <i>Imputabilidad, Inimputabilidad, Culpabilidad, y causas de inculpabilidad</i>	37
IV. TIPOS DEL DERECHO PENAL FISCAL	45
1. <i>Contrabando</i>	45
2. <i>Delito de defraudación fiscal</i>	57
3. <i>La evasión fiscal</i>	67
4. <i>Robo</i>	69
CONCLUSIONES	74
BIBLIOGRAFIA	76

INTRODUCCION

En mis estudios en la Escuela de Derecho pude darme cuenta que en el amplio cuadro del Derecho existen tantas ramas que hasta cierto punto hacen difícil un estudio global del mismo; es el caso del Derecho Fiscal, en el que se tocan generalidades sin entrar en especializaciones, es cierto que se mencionan como ramas especiales del Derecho Constitucional Fiscal, Derecho Administrativo Fiscal, y el Derecho Fiscal Penal, cada una de estas ramas deben ser estudiadas con cierta amplitud, por lo que he tomado como investigación para mi trabajo de tesis algunos aspectos que tratan sobre Derecho Fiscal Penal.

I. ANTECEDENTES Y CONCEPTOS DEL DERECHO FISCAL PENAL

“El Derecho Tributario tiene como objeto de estudio las normas y principios que regulan los tributos, así se expresa Dino Jarach en su Curso Superior de Derecho Tributario”¹ al abordar el tema del Derecho Fiscal Penal se hace necesario tener una noción primaria del concepto de tributo, por lo que se define como: “...una prestación pecunaria exigida a las personas físicas o morales de derecho privado o público de acuerdo a su capacidad tributaria, autoritariamente a título definitivo y sin contrapartida determinada con la finalidad de cubrir las cargas públicas del Estado y de las demás colectividades territoriales o de una intervención del poder público..”²

Los conceptos de derecho tributario y de tributo sólo los menciono sin pretender ahondar en ellas, puesto que el fin que persigo es el de explicar algunos puntos de vista sobre el Derecho Fiscal Penal que indudablemente es una parte del Derecho Tributario en general, que tiene que ver con los delitos; sin embargo, en mi investigación fue necesario indagar si los delitos fiscales que se conocen actualmente existieron en el derecho histórico de los Estados o bien tales delitos se enfocaron a otras conductas que de acuerdo a la época y lugar se consideraron delitos, o si las conductas que hoy se conocen como delitos no tuvieron ese reconocimiento en el pasado, es por esto que me avoqué a investigar los antecedentes del delito fiscal en especial.

1) Jarach Dino “Curso Superior de Derecho Tributario” Tomo 1, Editorial Liceo Profesional Cima, Bs. As. Argentina 1969 P. 6.

2) Lucien Mehel “Elementos de Ciencia Fiscal” Edit. Bosch, Barcelona 1974. P. 75.

1. Derecho Romano

El derecho romano es importante porque el Occidente hereda la mayor parte de las instituciones jurídicas que persisten en la actualidad sin desconocer la influencia del derecho germánico a fines del imperio y que vino a innovar algunas de sus instituciones. A partir de 750 a. de C. hasta 476 d. C. Roma surge como la cabeza de un imperio que se extiende por todo el Mediterráneo hasta Asia Menor, llevando consigo las ideas prácticas de un derecho ajustado a su tiempo.

Por lo que se refiere a sus ingresos tributarios Roma es creadora de muchas instituciones que todavía en la actualidad observan algunos países. Por ejemplo, se utilizó el censo como un instrumento de cuantificación y de control tanto para la fijación de los tributos, como para el registro catastral de los predios, propiedad de los ciudadanos romanos; así César Augusto en el Siglo I a. de C. sostuvo que los ciudadanos romanos deberían aportar al erario público una cantidad "*per capita*", lo que hoy podríamos llamar un impuesto indirecto; este ingreso constituyó el más importante para el imperio. Asimismo impuso un tributo cuya prestación se hacía en especie, así como impuestos sobre las sucesiones.

Los recursos provenientes de los tributos fijados, ya sea por vía censal o el personal, el Imperio los ocupaba para obras urbanas, la creación de carreteras, así como para los gastos militares; es por esto que Roma contaba con un ejército capaz de llegar más allá de Europa Continental.

El censo no era otra cosa que la relación de los ciudadanos para el pago de un tributo y en el que se inscribían: el nombre, edad, formación militar, así como los bienes y riquezas contando entre éstas, el número de esclavos que les pertenecían, también existía el impuesto sobre las sucesiones.

La imposición directa se presentaba esencialmente sobre los siguientes aspectos:

- a) Las prestaciones en especie se fincaban cuando el poderío naval y militar tomaban nuevos territorios, y una vez sometidos, se les designaba un gobernador que obliga a la nueva provincia a tributar en especie, como trigo, vino, animales y alojamiento a los soldados, etc.
- b) El tributo tuvo su origen en el impuesto de cuota sobre las fortunas de las personas, basadas en los censos catastrales, que permite a Roma hacer frente a sus gastos militares.
- c) El impuesto sobre las donaciones por medio de la ley "*Julio et papia poppea*", crea el impuesto sobre las sucesiones, legados y denominaciones del cinco por ciento sobre el respectivo monto.

Los impuestos indirectos se basaron esencialmente a la transferencia en forma material ya sea en las fronteras, en los puertos, en las entradas de las ciudades o en forma jurídica con derecho sobre mercados (derecho aduanal).

El impuesto se cobraba por derecho de aduana, consistía en base a la declaración del comerciante exportador e importador si bien no se declaraba y se observaba su movimiento, los bienes eran confiscados por autoridades oficiales, lo que también se conoce actualmente como contrabando

En la época de Dióclesiano se variaron algunos impuestos y consideró una división, en cuanto a las personas además de los impuestos sobre sus empresas; creó por primera vez la posibilidad de calcular, previamente con exactitud los ingresos del fisco, y crear con ello un presupuesto estatal.

El principal punto de partida de Dióclesiano fue la *"annona militar "* (impuesto para gastos de guerra), la que se cobraba como suplemento de las contribuciones territoriales la que se dividió en *"iugatio y capitatio"* la primera consistía sobre la tierra y la segunda sobre las personas, después sobre la hacienda.

Con este tipo de contribución tenía controlado el sistema tributario y logra establecer la administración; dentro de su aplicación cabe hacer notar que primeramente se realizaba un censo por persona, tierras y se calculaba anualmente para la duración de un lustro, dichos impuestos se recaudaban en función de las necesidades; como segunda etapa consistió en la fijación para cinco años con declaraciones particulares, censos y catastro.

La reforma fiscal de Dióclesiano creó por primera vez la posibilidad de calcular previamente con exactitud los ingresos del fisco y elaborar con ello un presupuesto estatal.

Así Dióclesiano con las reformas fiscales, político-administrativos, militares y religiosas, empezó a tratar de equilibrar la mala administración repartiendo mejor las tareas militares evitando usurpaciones, así como el saneamiento monetario en el cual formuló el edicto *"sobre precios"* el cual, además de regular el valor monetario, destinaba los impuestos que debían de pagar las provincias, ya sean por servicios o comerciales, así como los honorarios, imponiendo al que incumpliese a cualquiera de estas medidas o tarifas la pena de muerte extendida tanto al vendedor como al comprador.

En Roma, las Instituciones de Gayo nos hablan de cuatro delitos que son:

- a) El *furtum* o hurto.
- b) El daño causado.
- c) El robo o el daño con violencia.
- d) La injuria.

Estos delitos corresponden a los privados, según se desprende de las siguientes consideraciones:

“Para los romanos existían dos tipos de delitos los públicos y los privados, siendo los primeros lo que atacan directamente o indirectamente al orden público, a la organización política, o a la estructura del Estado. Los delitos privados consistían en hechos ilícitos que causaban un daño a la propiedad de la persona de los particulares, pero sin turbar directamente el orden público.”³

Las leyes castigaban severamente los delitos públicos, con penas que iban desde el decomiso, reparación del daño, incluso la muerte; sin embargo, no existe abundancia de información sobre el concepto y clasificación de los delitos públicos, probablemente, como lo señala Eugenio Petit, “que los romanos consideraron el delito como una fuente de obligación civil y es por esto que se le da más importancia a los delitos llamados privados, además como ya se mencionó, la hacienda pública estaba tan bien organizada que no dejaban de existir penas muy rigurosas para aquellos que la infringieran.”⁴

Si para los delitos privados existe una regulación estricta, seguramente, no hay duda, que para los delitos que atentaran contra el patrimonio del Estado (Emperador) las medidas no fueran más drásticas, como se ve al analizar los siguientes delitos que pertenecen a la esfera de los particulares:

La “Ley Aquila” mencionaba, las características de los delitos patrimoniales.

- a) Es preciso que el daño consista en la destrucción material o degradación de la cosa y la realice el autor del delito.

3) Eugene Petit “Tratado Elemental de Derecho Romano” Edit. Nal. de México 1954 P. 717.

4) Idem “Tratado Elemental de Derecho Romano”

- b) Que el daño causado se realice sin derecho, con dolo simplemente cometido por una falta.

- c) Que el daño provenga de un hecho del hombre.

2. La Edad Media

Para algunos historiadores la Edad Media, comenzó en el 476 d. C. con la caída del Imperio romano de Occidente y la división de provincias del imperio romano, hasta 1453 al caer Constantinopla en poder de los turcos.

En la Edad Media el nuevo tipo de sociedad es el feudo basado en la jerarquía de derechos y deberes, con la división de clases, esta jerarquización entre señores y vasallos se muestra la subordinación; y la autonomía de los señores feudales.

En el siglo XII y al acercarse el Renacimiento se produce un cambio en la economía como en la sociedad, al decaer la riqueza basada en la propiedad de la tierra y al surgir el comercio interno y externo.

En esta época los altos funcionarios y los grandes propietarios de tierras se fueron apropiando de los impuestos que habían heredado del derecho romano, principalmente de los directos y el mismo rey contribuye a la degradación del sistema fiscal, al otorgar autorizaciones a los grandes propietarios de recaudar los impuestos dentro de su territorio, se creó un pago al poseedor de la tierra, al propietario, pasando de un impuesto a una renta lo que degradó el sistema fiscal. El señor feudal vive de la renta y algunos impuestos: censo, directos e indirectos.

Sin embargo, en Florencia, el impuesto sobre la renta que lejos de favorecer a la administración por malos manejos y corrupción, así como favoritismo de los que detentaban el poder, hizo que decayera el sistema tributario.

Esta forma de administración se llevó a cabo en forma arbitraria, ya que los señores feudales tenían la libertad de revisar los libros de los comerciantes y de catastro, imponiendo a su libre albedrío la cuantía de impuestos a pagar, lo que ocasionó grandes fraudes así como favoritismo y opresión, ya que las clases ricas o dominantes vivían bien, mientras los impuestos se les cargaban a las clases pobres.

En algunos países, como España, los impuestos radicaban esencialmente sobre el capital, además de impuestos sobre bienes muebles, así como las probabilidades económicas y artesanos obreros y el comercio; siendo más bien aportaciones destinadas a la contraprestación de un servicio.

En Francia, el principal impuesto medieval, es la "Talla" desarrollada también en casi toda Europa. Se trata de una imposición feudal, más o menos arbitraria sobre los terratenientes del rey, calculada conforme a la extensión territorial y en relación a la capacidad financiera del contribuyente. Este tributo sobrevivió hasta la revolución y ocasionó graves problemas y desigualdades; que casi todo el pueblo se exceptuaba de él, ya que no atendía a las necesidades establecidas, sino a caprichos de los recaudadores.

En Inglaterra el impuesto principalmente radica en el capital y los productos, que se llamó en algún tiempo el "décimo" y el "quincuénio", que correspondía a un porcentaje sobre la territorialidad y el producto "renta", este impuesto, tuvo como consecuencia varias arbitrariedades y la principal fue que se calculaba una suma arbitraria equivalente a esos porcentajes, en el Siglo XVI desaparece y se transforman los impuestos en repartimiento,

personales y de productos; pero al término del Siglo XVII el impuesto inglés; como en la Edad Media era un impuesto al capital y a los productos.

Cabe hacer notar que en España y en Alemania la principal base tributaria radicaba en los impuestos indirectos; de puertos, derechos de cancillería, puentes públicos, etc.

La tributación en la Edad Media era a todas luces desproporcional e inequitativa, producto de la diferencia de clases y falta de criterio para medir la distribución de cargas comunes.

Dentro de la Edad Media mencionaremos algunas contribuciones: las multas pecunarias, servicio personal, el laudemio, fosadera y monedas.

El señor gozaba de muchos privilegios dentro de los cuales están, el de administrar justicia, acuñar monedas y ejercer el monopolio del horno y molino, donde los campesinos daban parte de sus productos o pagaban un impuesto. Al que incumpliese en algunos de estos impuestos era castigado con cárcel o decomiso de bienes.

Desde el punto de vista histórico, el impuesto debe considerarse desde los tiempos de Roma hasta la Revolución Francesa, los dos períodos que se conocen con el nombre de la Edad Media y Epoca Moderna, ya que las ideas políticas, cambios económicos y arbitrariedades, trajo como consecuencia la desaparición del impuesto territorial y la creación de los censos convertidos más tarde en "talla", por los señores feudales como propietarios del suelo.

En Inglaterra fue proclamado el principio de que los tributos deberían ser fijados por parlamento, por la Carta Magna de 1215 (impuesto al rey por los Barones) y consagrada definitivamente por la Carta de Derechos en 1628 (obra del Parlamento). En Francia este principio recibió su primera aplicación en los Estados Generales que otorgan en caso de

necesidad y después la autorizan (en 1439) a crear una talla real permanente, la que se recauda conjuntamente con la Talla señorial a la que acabó por eliminar.

3. Liberalismo

Al desaparecer el feudalismo los señores feudales pierden la autonomía que ejercían en sus posesiones, se constituyen las primeras naciones europeas organizadas en Estados, gobernados por soberanos absolutos.

Por lo que respecta a la materia fiscal, en España podemos señalar que uno de los ingresos principales consistía en materia aduanera fijada a través de las leyes de Cartagena, Granada y Murcia publicadas en 1479 y 1503, en ellas se fijaba el 5% sobre las mercancías traficadas y daban por exentos los artículos que se introducían para la casa real, además contenían normas para evitar, que los ciudadanos se exentaran de pago de impuesto.

Después de los constantes sucesores en la corona española con Felipe III, en el siglo XVI, inició un brillante apogeo en España, de este monarca provienen los tributos que han de prolongarse hasta el siglo XIX, de los que podemos señalar:

- a) **La renta de población.** Consistía en la cesión que el Estado hacía de las casas y propiedades vacantes a título de arrendamiento: se determina en pago mediante censos.
- b) **Los censos sueltos.** Tributo que se cobraba a los viejos cristianos de Granada por los terrenos cedidos por el Estado.
- c) **Derecho de forda.** Fue cobrado por mantener a los centinelas de la costa.
- d) **La renta de alcabala.** Se percibía por la renta de cal, teja, ladrillo, yeso, compra-venta y permutas, y algunos otros como el de los sellos que comenzó a regir en España en 1636.

México pagaba a España el décimo por extracción de oro y plata. En el período de Felipe V a la sucesión de Fernando VI se caracterizaba por la disminución de diversas contribuciones y en algunos casos su eliminación, se sucedió la libertad de importar y exportar granos, semillas, se declaró el libre uso de la sal medicinal, eximió del pago de tributos al vino, que embarcaciones Españolas trasladan a dominios extranjeros.

Carlos III, para evitar los abusos en la inversión de fondos, creó la contaduría general de contribuciones suficientes para evitar fraudes y malversaciones, así mismo eliminó tributos a los tenderos y mercaderes, dejando en plena libertad la contratación y el comercio.

A partir del siglo XVIII, el impuesto vuelve a retomar el concepto autoritario y unilateral para su fijación por parte del Estado. Así se manejaban diversas teorías respecto al impuesto, ya sea fijándolo como un precio que el individuo, dentro de la colectividad debe pagar por los servicios de seguridad que le presta el Estado, en el que radica con teoría el contribuyente se ve obligado a contribuir al Estado y éste a exigir el pago del tributo.

También se desarrolló en el siglo XIX la idea que el impuesto era un sacrificio que el hombre en sociedad realizaba a fin de gozar de los beneficios que el grupo social le ofrece.

Estas ideas revolucionaron al grado de que la tesis sobre el tributo que señala Gastón Jéze "... como una prestación al Estado debida con el fin de solventar la cartas públicas."⁵

Cualquiera que sea la tesis que haga valer a favor del tributo lo importante es que tanto el absolutismo como el liberalismo penaban indistintamente el incumplimiento de su pago por parte de los contribuyentes.

5) Gastón Jéze, citado por Lucien Mehl "Elementos de Ciencia Fiscal", Bosch, Casa Editorial, 1964, P. 60.

4. Epoca Actual

“La evasión del pago de impuestos es un fenómeno internacional que dada la seriedad fue materia de estudio especial por el Comité Financiero de la Sociedad de Naciones durante los años 1923 a 1925”.⁶

La justificación de la intervención estatal para sancionar esas conductas ha sido y será materia de debate.

De la obligación de contribuir para el gasto público de la Federación, Estado o Municipio de que trate, salta a la vista del principio de destino de los impuestos, cuyo impago va a ser motivo de una sanción corporal.

Los delitos fiscales en nuestro país aparecen por primera vez reglamentados en la Ordenanza de Aduanas del 12 de junio de 1891, en donde se establecieron tres tipos de infracciones a las leyes fiscales: delitos, contravenciones y faltas.

Las contravenciones más importantes eran, la defraudación, omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación de mercancías.

Las faltas consistían en la inexactitud de documentos aduanales.

Los organismos hacendarios sancionaban estas violaciones con pena corporal y administrativa.

Lo anterior se adecúa a las teorías sobre la gravedad de las infracciones penales, según una división bipartita se distinguen los delitos de las faltas, la división tripartita habla de crímenes, delitos y faltas o contravenciones.

6) Flores Zavala Ernesto, “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas,” Edit. Porrúa, México, 1991, P. 302.

En esta división se consideran crímenes los atentados contra la vida y los derechos naturales del hombre, delitos, las conductas contrarias a los derechos nacidos del contrato social, como el derecho de propiedad, por faltas o contravenciones, las infracciones a los Reglamentos de Policía y Buen Gobierno.

En México carecen de importancia estas distinciones por que los códigos penales sólo se ocupan de delitos en general, en donde se subsumen también los que en otras legislaciones se denominan crímenes, la represión de las faltas se abandona a disposiciones administrativas aplicadas por autoridades de ese carácter.

En la Ley del Timbre del año 1893 se fijaron dos clases de responsabilidades.

- a) Por infracciones simples, y
- b) Por infracciones por responsabilidad criminal.

Las infracciones simples se referían a las violaciones por falta de pago, se consideraban los casos en los que se llevaba doble juego de libros de contabilidad, bien tratándose de personas que verifiquen la defraudación o contribuyan a ésta por medio de actos que el código penal castiga.

Las normas del Derecho Penal Fiscal tienen por objeto asegurar las percepciones regular y efectiva de los ingresos tributarios al fisco.

Los delitos fiscales dice Bielsa se inspiran en el "Principio de que el Fisco no debe ser defraudado, por lo que el sistema represivo tiene una mira, la incolumidad económica del fisco".⁷

7) Cfr. Sánchez León Gregorio, "Derecho Fiscal Mexicano", Cárdenas Editor, 7a. Edición, México, 1986, P. 357.

En relación con la ubicación del Derecho Penal Fiscal en el Campo del Derecho y tomando en cuenta su naturaleza, han surgido fundamentalmente tres corrientes doctrinarias que son las siguientes:

- a) Autonomía o Independencia del Derecho Penal General, pero considerándose como una rama del derecho administrativo o del fiscal por influencia de éstos, sobre los tipos de delitos fiscales.
- b) Autonomía del Derecho Penal en General, como de los Derechos Administrativo y Fiscal, haciéndolo consistir en una disciplina especial con autonomía estructural. (Derecho Penal Fiscal).
- c) Como una parte o derivación del Derecho Penal en General, por tener la misma esencia y naturaleza que éste.

“En efecto, el Derecho Fiscal originariamente es una rama del Derecho Administrativo, se transforma al mismo tiempo que se transforma el Estado contemporáneo y en consideración al contenido económico, es específicamente financiero y a la especial naturaleza de los sujetos de las relaciones jurídicas aquella rama ha terminado por adquirir una verdadera autonomía científica, independizándose del Derecho Administrativo.”⁸

Rafael Bielsa en relación a esta corriente dice: “En la opinión que juzgamos más lógica jurídicamente, el Derecho Penal es uno, pues se funda en principios generales comunes a todos los hechos lesivos de bienes jurídicos por el sólo hecho de que se trate de normas vigentes en el Derecho Fiscal”.⁹

8) Porras y López Armando, “Curso de Derecho Fiscal”, Textos Universitarios, S. A., México, 1977, P. 33.

9) Opus Cit, Sánchez León Gregorio, “Derecho Fiscal Mexicano”, P. 356.

Siendo aun más precisos nos apoyamos en lo dispuesto por el artículo sexto del Código Penal en materia del orden común para el Distrito Federal ..., “Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero sí en una ley especial, se aplicará ésta, observándose las disposiciones conducentes a este Código”.

Por lo anterior, el Derecho Penal Fiscal se encuentra vinculado íntimamente con el Derecho Penal General, la especialidad del Derecho Fiscal es relativa. La pena que se impone al infractor tiene la misma base ética y jurídica de toda pena establecida en el régimen represivo General.

Por nuestra parte nos adherimos a la última corriente por considerar que los delitos fiscales deben ubicarse en el Código Penal, bajo el rubro de “DELITOS CONTRA LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO”.

Concepto de Derecho Penal Fiscal o Derecho Tributario Penal

“El derecho Tributario Penal tiene por objeto la tipificación del ilícito, la determinación de sus efectos y de las relaciones que genera la regulación de sus sanciones, así como de los efectos derivados de éstos.”¹⁰

El Derecho Penal Fiscal. “Lo podemos definir diciendo que es un conjunto de normas jurídicas que establecen las penas como consecuencia de la falta de cumplimiento a las disposiciones legales fiscales, que garantizan el interés del fisco y establecen deberes para con el mismo.”¹¹

10) García Belsunce Horacio, *Derecho Tributario Penal*, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1985.

11) Opus Cit, Gregorio Sánchez León, *Derecho Fiscal Mexicano*, P. 355.

II. CREACION DEL DERECHO PENAL FISCAL

1. *Leyes Penales Especiales*

Para hablar de las leyes especiales debemos tomar en consideración cual fue la razón que obligó a los legisladores a crear este tipo de leyes especiales y con qué finalidad.

“La descodificación es un fenómeno relativamente reciente; ya que los códigos están en proceso de decadencia que tanto los estudiosos del Derecho, como los legisladores comprenden que los códigos resultan ineficientes para regular la convivencia social y ésto se debe a que las leyes han adquirido un lugar preponderante en el ámbito del Derecho”.

“Existe una tendencia hacia la especialización de las leyes que se nota en casi todas las ramas del Derecho, tanto a nivel nacional como internacional. La multiplicación es tan grande y complicada, que normas que se refieren a una materia o a una institución, se cambian infinidad de veces, para modificar en algunos casos únicamente el nombre, o bien para hacer reformas poco sustantivas”.¹²

En cuanto a la materia fiscal, que regula diversos delitos no comprendidos en el Código Penal; para comprender mejor este fenómeno señalaré qué se entiende por delito, lo que son los delitos especiales y cuáles son las leyes especiales que los contemplan.

12) Acosta Romero Miguel, Eduardo López Betancourt, *Delitos Especiales*, México 1990, Ed. Porrúa, 2a. Edición, P. 291.

Conforme al Código Penal para el Distrito Federal en materia del fuero común y del orden federal para toda la República ... “Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales “ (art. 7º).

A las leyes que estudian o definen delitos especiales se les denomina con el nombre de ley especial o Derecho Penal Especial, pero la doctrina ha considerado más apropiado el de delitos especiales; en cambio la ley especial o la ley penal especial es una concepción gramatical más congruente entendiéndose por tal, aquel ordenamiento con una aplicación propia y limitada, determinada por la misma ley, es el caso del Código Penal Militar.

Los delitos especiales son aquellas disposiciones normativas penales que no forman parte del Código Penal y que tipifican un delito; o bien pueden ser aquellas disposiciones en las que el sujeto activo o autor del delito se encuentra en un plano diferente en relación a cualquier otro sujeto de delito, es decir, se requiere una calidad específica, señalada por el mismo legislador.

El Código Penal en su artículo 6º establece:

“Cuando se cometa 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 éstos, tomando en consideración las disposiciones del libro primero del presente código y en su caso las conducentes del libro segundo”.

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

De lo anterior podemos manifestar que el legislador tomó en cuenta que existen delitos en diversas materias y esto ocurre por que el delito tiene relación a su origen por su nacimiento

repentino derivado de la necesidad de regular una situación jurídica concreta que debido a una circunstancia en el momento requiere de reglamentación.

En la actualidad el Código Penal parece insuficiente para contemplar diversos delitos debido a los impresionantes cambios en la sociedad, es por ello que han surgido ininidad de leyes especiales, que regulan delitos que no contempla el Código Penal, por ejemplo:

Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos.

Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos.

Ley Federal de Caza.

Ley Federal de Radio y Televisión.

Ley Forestal.

Ley de Vías Generales de Comunicación.

Dentro de este campo encontraremos al Derecho Penal Fiscal, el cual debería estar en el Código Penal en el capítulo especial llamado DELITOS CONTRA LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO, título que explicaré más adelante.

2. Los delitos patrimoniales

En el Código de 1971 los delitos de robo, de abuso de confianza, fraude contra la propiedad, quiebra fraudulenta, despojo de casa inmueble o de aguas, amagos, violencias físicas y destrucciones o deterioros causados en la propiedad ajena por incendio por inundación u otros medios se comprendían en el título I, del libro tercero llamado Delitos Contra la Propiedad.

La denominación anterior resulta equívoca por dar a entender a primera vista que el único derecho protegido a través de las normas represivas de estas infracciones es la

propiedad; cuando es evidente que por vía de robo, del abuso, del fraude, del despojo, o del daño puede lesionarse algunos otros derechos patrimoniales, por ejemplo, el de posesión.

Al catalogar como delitos contra la propiedad los de amenazas, amagos y violencias físicas, el viejo código de 1871, olvidó la extensa gama de móviles en los que el agente activo puede realizarlos; cierto es que estos delitos, se cometen frecuentemente con la finalidad de causar perjuicio económico en los bienes del ofendido, pero también lo es que la intimidación amenazante o el amago físico o moral puede perseguir una finalidad no patrimonial, cuando por ejemplo requiere al ofendido para que ejecute un acto cualquiera contrario a su voluntad.

Precisando, se entiende por patrimonio el conjunto de derechos y cargas de una persona, apreciables en dinero.

Carrara Florian y Jiménez de Asúa y otros autores que menciona Francisco González de la Vega, manifiesta en su obra de Derecho Penal Mexicano “Los bienes jurídicos protegidos a través de la represión penal son todos aquellos derechos de las personas que pueden ser estimables en dinero, o sea que formen su activo patrimonial, ya que el patrimonio es el conjunto de cargas de una persona estimables en dinero”.¹³

En consideración a las definiciones que comentamos anteriormente, estoy de acuerdo al señalar que los delitos se cometen en el patrimonio de las personas y no únicamente en la propiedad como lo manifestaba el Código de 1871, sino que además protege a algunos otros derechos como son: la posesión o tenencia de las cosas.

Por lo anterior considero que el Código Penal vigente de 1931, es más acertado al señalar en su libro segundo título vigésimo segundo “Delitos en contra de las personas en su patrimonio”.

13) González de la Vega Francisco, *Derecho Penal Mexicano*, Edit. Porrúa, S. A., 20 Edición, México, 1985. P. 153.

Esta es una definición más acertada que el de la propiedad como se explicó.

Los delitos patrimoniales comprenden: **el robo**; que tutela no únicamente la propiedad, sino cualquier derecho posesorio sobre las cosas muebles, ejemplos el usufructo, el depósito, prenda, etc. (artículo 367 del Código Penal).

Los elementos que integran a este tipo penal son:

El apoderamiento de cosa mueble ajena, sin consentimiento de quien puede disponer de ella conforme a la Ley.

El abuso de confianza: cuyos elementos son:

La disposición para sí o para otro; el perjuicio, que la disposición recaiga en cosas muebles; y que se haya transmitido al agente la tenencia y no el dominio ..., cometerá abuso de confianza. (artículo 382 del Código Penal).

El fraude, mismo que contiene los siguientes elementos:

Un engaño o aprovechamiento de error; que el autor se haga ilícitamente de una cosa o alcance un lucro indebido y la relación de causalidad entre el primer elemento, hacerse de las cosas o alcanzar un lucro indebido sea consecuencia del engaño empleado por el sujeto activo o del aprovechamiento que hace del error en que se encuentra la víctima. (artículo 386 del Código Penal).

La extorsión, sus elementos:

Al que sin derecho obliga a otro hacer, tolerar o dejar de hacer algo, obteniendo un lucro para sí o para otro; causando un perjuicio patrimonial. (artículo 390 del Código Penal).

El delito de daño en propiedad ajena, que se integra por la acción de destruir; se entiende deshacer o arruinar una cosa material en forma tan completa que ésta se desintegre total o parcialmente, la cosa en que recaer el daño puede ser propia o ajena y dichas acciones pueden realizarse por cualquier medio, (artículo 397 del Código Penal).

Cuando por cualquier medio se cause daño, destrucción o deterioro de cosa ajena, o de cosa inmueble o de aguas. (artículo 395 del Código Penal).

La diferencia entre los delitos que acabamos de mencionar radica:

El robo, en el apoderamiento violento, astuto o suprepticio de la cosa mueble objeto del delito.

El abuso de confianza, la disposición indebida, cambio ilícito del destino del bien mueble confiado.

En el fraude, salvo casos especiales, en el engaño o en el aprovechamiento del error para lograr la entrega del bien o la obtención de un lucro cualquiera.

En el despojo, por la ocupación violenta, furtiva, amenazante o engañosa, del inmueble o de las aguas.

En el daño por la destrucción parcial o total de la cosa y:

La extorsión, por el lucro que se obtenga obligando a otro a hacer, tolerar o dejar de hacer algo.

Menciono estos delitos en este trabajo de investigación para diferenciar a los delitos patrimoniales, de los de la economía pública del Estado y de los realizados en contra de la actividad financiera del Estado.

3. Delitos cometidos contra la Economía Pública del Estado

Don Enrique Martínez Sobral, en su obra de Economía, la define: “como la rama del conocimiento que tiene por objeto el estudio de las necesidades humanas, de los esfuerzos que los hombres hacen para satisfacerlas y de las satisfacciones que obtienen, gracias a tales esfuerzos “. ¹⁴

El título décimo cuarto, del libro segundo del Código Penal vigente para el Distrito Federal; establece los delitos contra la economía pública consistentes en tres capítulos: contra el consumo y la riqueza nacionales, vagos y malvivientes y el de juegos prohibidos, este último derogado.

Del contenido del Artículo 28 Constitucional, en su párrafo primero y segundo, cualquiera de sus disposiciones se encuentra protegida por el Código Penal en su respectivo capítulo de los delitos contra la economía pública, mismos que la ley penal castiga severamente.

La ley orgánica del artículo 28 Constitucional, en materia de monopolios es complementaria de este precepto y suficientemente explicativa, en cuanto a lo que debe entenderse por estanco y monopolio, y dice:

“Se entiende por estanco el monopolio constituido en favor del Estado para procurar provecho al Fisco, y por monopolio toda concentración o acaparamiento industrial o comercial

14) Martínez Sobral Enrique, *Economía*, Edit. Porrúa, México 1986, P. 453.

y toda situación deliberada creada, que permita a una o varias personas determinadas imponer los precios de los artículos o las cuotas de los servicios, con perjuicio del público en general o alguna clase social”.

Comentamos lo anterior ya que el Código Penal en el correspondiente capítulo de delitos en contra de la economía pública, tiene como tarea llevar la finalidad del artículo 28 Constitucional y para quienes incumpliesen, existen delitos específicos.

Los Artículos 253 y 254 del Código Penal, contempla en sus fracciones casos específicos que tienden a evitar el acaparamiento, la concentración, la destrucción, el monopolio, en resumidas cuentas de artículos de consumo necesario; a evitar la libre concurrencia en la producción, industria y comercio o servicios públicos, o evitar la competencia, para obligar a los consumidores a pagar precios excesivos por ello en perjuicio del público en general y del propio Estado.

En estos apartados la ley penal trata de proteger como bien jurídico, la distribución de la riqueza y evitar el atraso de la economía pública, el estancamiento de industrias monopolísticas..

Así mismo contempla el delito de vagos y malvivientes en su artículo 255, del Código Penal para el Distrito Federal, en materia del Fuero Federal en toda la República: “Que a quienes no se dediquen a un trabajo honesto sin causa justificada y tenga malos antecedentes se le aplicará sanción de dos a cinco años.”

Artículo 256, del Código Penal..., establece que: “a los mendigos a quienes se aprehendan con un disfraz o con armas, gánzúas o cualquier otro instrumento que de motivo para sospechar que trata de cometer un delito ...” “Para efectos penales dice el maestro Antonio P.

de Moreno, se refuta vago, el holgazán y malviviente, al que ha sido condenado, una o varias veces por los siguientes delitos, contra el patrimonio, explotador de mujeres, traficantes de drogas prohibidas, taxicómano o ebrio habitual, tatur o mendigo simulador, o sin licencia".¹⁵

Estos delitos al igual que los mencionados en el apartado dos, son tema de estudio por lo siguiente, en los delitos patrimoniales como su nombre lo indica se protege al patrimonio ya sea de las personas físicas o morales, entendiéndose también como persona moral la Federación; y en los delitos en contra de la Economía Pública, se trata de evitar el acaparamiento, concentración o destrucción de artículos de consumo necesario, por medio de acaparamientos evitando la competencia, para que el público pague precios excesivos, protegiendo el estancamiento de la industria y la economía; así mismo hablo de los delitos en contra de la actividad financiera del Estado, en la cual expondré los motivos para llamarla así porque considero que debe estar en el Código Penal, en un capítulo especial al igual que los delitos que se comentan.

4. Delitos contra la actividad financiera del Estado

Para comprender este capítulo, haciendo una observación al Derecho Penal Fiscal, diremos que la Actividad Financiera del Estado se entiende como "La actividad Financiera consistente, en un conjunto de operaciones, que la doctrina denomina fenómenos financieros (realización de gastos u obtención de recursos), cuyo objetivo final es la satisfacción de las necesidades públicas".¹⁶

La palabra finanzas proviene de la voz latina "*finis*" que significa lo relativo al dinero, a los ingresos y egresos, ya sea de los particulares o bien del Estado.

15) Moreno Antonio P., México 1968, Tomo I Edit. Porrúa. Derecho Penal. P. 135.

16) Martí José María, Introducción a las Finanzas Públicas, 2a. Edición, Ed. de Palma, Buenos Aires, 1987. P. 26.

El fiscalista argentino Salvador Oría, nos dice “La ciencia financiera es el conjunto ordenado de los estudios y doctrinas que teniendo por sujeto al Estado y por objeto el interés fiscal, se ocupa de diversos aspectos de la economía pública abarcando la organización a las necesidades del orden colectivo”.¹⁷

El Estado necesita allegarse todos los recursos con los que cuenta y con su facultad de imperio, por medio de bienes y servicios, retribuciones o pagos provenientes de sujetos económicos; contribuciones, entendiéndose por tales según el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, a efecto de llevar una pronta distribución de capital, así como de los servicios públicos, cuyo objetivo final es la satisfacción de las necesidades públicas.

Así mismo para poder llevar a cabo esta tarea y poder mover el capital, el Estado cuenta con un medio coercitivo llámese ley penal, para el caso que los sujetos al pago de alguna contribución no cumplieren con ella, encuadrándose y tipificándose un delito, delito que atenta contra la actividad financiera del Estado, que conocemos como delitos fiscales los que deben estar es un capítulo especial en nuestro código penal, bajo el rubro de *Delitos en contra de la Actividad Financiera del Estado*.

A lo anterior cabe mencionar que sí existen delitos que tutelan y protegen el patrimonio de las personas físicas o morales; así como la economía pública, deben existir con la denominación: los delitos contra la actividad financiera del Estado, los que protegen que el Estado obtenga oportunamente los recursos con los que cuenta para la pronta distribución y así cumplir con sus finalidades.

17) Citado por Martí José María, *Introducción a las Finanzas Públicas*, Ed. de Palma, Buenos Aires, 1987. P. 47

De lo anterior se desprende que la actividad financiera del Estado, como dice acertadamente Saénz de Bujanda: “Es la actividad que realiza el Estado para atraerse recursos (que siempre serán en dinero) a fin de costear los servicios y la propia existencia del Estado.”

No hay que descuidar los momentos de la actividad financiera que consisten:

- a) Ingresos en dinero.
- b) Gestión de ese dinero.
- c) Gasto de ese dinero.

De lo anterior salta a la vista una cuestión importante si los contribuyentes no pagan a tiempo o dejan de hacerlo en forma definitiva, no cabe duda que no se afecta el patrimonio Estatal, puesto que encuadraríamos esos delitos en la teoría de los patrimoniales, pero aquí se trata de que el sujeto que realiza la acción punitiva afecta la actividad financiera del Estado, que tendrá como consecuencia que éste incumpla con la prestación de los servicios públicos.

Cosa muy distinta sería si ingresando el dinero al tesoro del Estado se sustrajera, entonces sí creo que podría hablarse de un delito patrimonial contra el Estado, pero tanto la evasión, el fraude y la elusión no son de una vez hay que decirlo, delitos al patrimonio del Estado, sino hacia una actividad esencial del ente público.

III. ELEMENTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS DE LOS DELITOS

1. La conducta y su ausencia

La conducta. "Es uno de los elementos positivos de los delitos; en materia penal algunos autores definen a la conducta como el comportamiento humano voluntario positivo o negativo, encaminado a un propósito":¹⁸ según el maestro Castellanos Tena en su obra de Lineamientos Elementales de Derecho Penal, en la conducta se puede incluir correctamente tanto el hacer positivo como el negativo.

La conducta se puede manifestar por acciones u omisiones, es decir por actos o abstenciones.

El acto o *la acción stricto sensu*, es todo hecho humano voluntario; todo movimiento voluntario del organismo humano capaz de modificar el mundo exterior o de poner en peligro dicha modificación.

La omisión en cambio radica en un abstenerse de obrar simplemente en dejar de hacer tal o cual cosa.

El delito es una acción humana que se proyecta sobre el mundo exterior, esa acción, además debe ser típica, conforme al principio constitucional (Art. 14 Constitucional) "NULLUM CRIMEN SINE LEGE" ésto es que se encuentre en la ley tributaria, determinado como delito.

18) Castellanos Tena Fernando, *Lineamientos de Derecho Penal*, Porrúa, México, 1986. 22a. Ed. P. 149.

En general por lo que hace a los delitos fiscales se realizan mediante un acto o una abstención.

Ejemplos de estos delitos, los encontramos en los artículos: 102, 103, 108, 109 del Código Fiscal de la Federación, ya que el delito de contrabando es esencialmente de acción, excepción hecha en las fracciones I; II del artículo 102 del ordenamiento citado, ya que la conducta es de omisión o abstención, por no solicitar el permiso para la importación o pagar los derechos correspondientes.

Ausencia de conducta. Una de las causas impeditivas de la integración del delito por ausencia de conducta, es la llamada "*vis absoluta*", o fuerza física exterior irresistible a que se refiere la fracción I del artículo 15 del Código Penal; así mismo se considera como factor eliminador de la conducta a la *vis maior* (fuerza mayor) actos reflejos, por lo que su presencia demuestra la falta del elemento evolutivo indispensable para la aparición de la conducta que como hemos dicho, es siempre un comportamiento humano voluntario; diferenciándose la *vis absoluta* de la *vis maior* por razón de su procedencia; la primera deriva del hombre y la segunda de la naturaleza, es decir, es energía no humana. Los actos reflejos son movimientos corporales involuntarios.

En materia fiscal como ya se dijo, la conducta del infractor puede consistir en una acción, en este caso, la ley fiscal prohíbe la conducta y el contribuyente al realizarle produce una alteración en el orden jurídico y se configura la infracción fiscal ejemplo: el contrabando, la defraudación.

La omisión en la Ley Fiscal, establece un mandato u orden, así al no llevar a cabo la conducta que implique su cumplimiento, el contribuyente incurre en la infracción.

La base de los delitos de omisión es la acción esperada, que por no realizarse aún siendo exigida por la norma es antijurídica.

Existen circunstancias que anulan la voluntad ya sea por actos u omisiones, en el caso de la materia fiscal en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación menciona “cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito, no se impondrán multas.

2. La tipicidad y la ausencia del tipo

Se ha dicho que para la existencia del delito se requiere de una conducta; mas no todo hecho humano o conducta son delictivos, deben además ser típicos, anti-jurídicos y culpables.

La tipicidad es uno de los elementos esenciales del delito, cuya ausencia impide su configuración habida cuenta de que nuestra constitución federal, en su artículo 14, establece en forma expresa ... “En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía y aun por mayoría de razón pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata, ésto es, que no habrá delito si una ley no lo contempla como tal”.

No debe confundirse el tipo con la tipicidad, el tipo es la creación legislativa, la descripción que la Ley hace de una conducta en los preceptos penales; y la tipicidad es la adecuación de la conducta con la descripción legal formulada en abstracto.

“La tipicidad es el encuadramiento de la conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento con el descrito por el legislador. Es en suma la acuñación o adecuación de un hecho a la hipótesis legislativa”.¹⁹

19) Castellanos Tena Fernando, *Líneas de Derecho Penal*. P. 167.

En materia Fiscal el tipo es “la descripción de una conducta que hace el legislador en las leyes fiscales penales, de este modo la tipicidad consiste en la adecuación de la conducta concreta de un contribuyente: conducta que implique el incumplimiento de una obligación fiscal; a la descripción del ilícito formulada en la ley”.²⁰

De acuerdo con Jiménez de Asúa, en los tipos de infracciones fiscales se encuentra, un núcleo constituido por un verbo, además de referencias al sujeto activo, al objeto, al tiempo y al lugar, una ocasión y medios. Por ejemplo en obligaciones fiscales de dar-pagar un tributo, el verbo que constituye el núcleo del tipo es el mismo utilizado en la descripción de la obligación, precedido de la negación, así la infracción es una obligación de pagar un tributo será no-pagarlo.

Ausencia de tipo. Existe ausencia de tipo cuando no se integran todos los elementos descritos en el tipo legal; se presenta al aspecto negativo del delito llamado atipicidad.

La atipicidad es la ausencia de la adecuación de la conducta al tipo, si la conducta no es típica jamás podrá ser delictuosa.

Hay ausencia del tipo cuando el legislador, deliberada o inadvertidamente, no describe una conducta que según el sentir general, debería ser incluida en el catálogo de los delitos.

En cambio, la ausencia de tipicidad surge cuando existe el tipo, pero no se amolda a él la conducta dada.

Según el maestro Fernando Castellanos Tena, las causas de atipicidad pueden reducirse a las siguientes:

20) Quintana Valtierra Jesús, Jorge Rojas y Yáñez, *Derecho Tributario Mexicano*, Edit. Trillas, México 1988, P. 319.

- “a) Ausencia de la calidad o del número exigido por la ley en cuanto a los sujetos activos y pasivos; en ocasiones el legislador, al describir el comportamiento se refiere a cierta calidad en el sujeto activo, en el pasivo o en ambos; tal ocurre por ejemplo en el delito de peculado en el que el sujeto activo ha de ser encargado de un servicio público.
- “b) Si falta el objeto material o el objeto jurídico; como puede ser que no exista; se presentará una atipicidad por no existir objeto material sobre el cual recaiga la acción, cuando se pretende privar de la vida a alguien que ya no la tiene.
- “c) Cuando no se dan las referencias temporales o especiales en el tipo, a veces el tipo describe el comportamiento bajo condiciones de lugar o tiempo, si no operan será atípica; por ejemplo, cuando la ley exige la realización del hecho “en despoblado” “con violencia”, etc., como el delito de contrabando, por no realizarse por los medios comisivos específicamente señalados en la ley; hay tipos donde se contienen elementos subjetivos, estos constituyen referencias típicas a la voluntad del agente al fin que persigue.²¹

Diversas descripciones delictivas aluden a los conceptos “intencionalmente”, “a sabiendas”, “con el propósito”, etc., su ausencia hará operar una atipicidad, ejemplo artículo 113... “al que destruya dolosamente los aparatos de control, sellos o marcas oficiales”.

3. La antijuridicidad y causas de justificación

La antijuridicidad, es un concepto negativo, un anti, lógicamente existe dificultad para dar sobre ella una idea positiva, sin embargo, comunmente se acepta como antijurídico, lo contrario a Derecho.

21) Castellanos Tena Fernando, *Líneamientos de Derecho Penal*, P. 168.

El profesor Porte Petit, en su programa de la Parte General, del Derecho Penal, menciona: “una conducta es antijurídica, cuando siendo típica no está protegida por una causa de justificación”.²²

El maestro Fernando Castellanos Tena la define “como violación del valor o bien jurídico protegido a que se contrae el tipo penal respectivo”.²³

El ilícito, como en el Derecho Penal común, es una acción antijurídica, culpable.

La acción del agente en este caso contribuyente o responsable, será también un hecho por comisión u omisión que trasgreda un orden jurídico especial, el tributario mediante el incumplimiento de normas que puedan referirse ya sea al Derecho tributario sustancial, como administrativo o formal, la acción ilícita tributaria supone un acto exterior, físico o corporal, y no de pensamiento.

Esta acción exterior debe también como en el Derecho Penal Común, ser una acción voluntaria, ser dolosa culposa y además de provocar un resultado; lo mismo pasa con el fisco, que se priva de un ingreso por una declaración (acción dolosa de resultado material) o que se reste la información necesaria para el desenvolvimiento de su actividad o percepción, control o fiscalización.

Ausencia de antijuricidad o causas de justificación. Puede ocurrir que la conducta típica esté en aparente oposición al derecho y sin embargo, no sea antijurídica por mediar alguna causa de justificación.

En principio no son aplicables las causas de justificación por cuanto son extrañas a la acción antijurídica que configura el delito tributario.

22) Porte Petit, Programa de la Parte General del Derecho Penal, Porrúa, México, 1958, P. 285.

23) Opus Cit, Castellanos Tena Fernando, Lineamientos de Derecho Penal, P. 187.

Pensando subjetivamente, podría darse el caso de una causa de justificación en el ámbito fiscal, por lo que hace a la responsabilidad de los representantes de personas jurídicas, cuando éstos dejan de cumplir con sus obligaciones tributarias, por atender el pago de los salarios o de la materia prima necesaria para mantener la empresa en producción; entendiéndose por estado de necesidad la situación de peligro para un bien jurídico que sólo puede salvarse mediante la violación de otro bien jurídico.

En el ejemplo citado, los representantes violan otro bien jurídico que es pagar sus contribuciones para salvar a la empresa de la quiebra, obteniendo materia prima para seguir produciendo.

Como estudio netamente doctrinario mencionaré los conceptos de las causas de justificación en los que la ley penal si tiene aplicación, artículo 15 del Código Penal para el Distrito Federal en materia común y del Fuero Federal en toda la República.

La legítima defensa. “Repulsa de una agresión antijurídica y actual por el atacado o por terceras personas contra el agresor, sin traspasar la medida necesaria para su protección”.²⁴

El estado de necesidad. “Es el peligro actual o inmediato para bienes jurídicamente protegidos, que sólo pueden evitarse mediante lesión de bienes jurídicamente tutelados, pertenecientes a otra persona...”²⁵

Cumplimiento de un deber, ejercicio de un derecho o impedimento legítimo, contempladas en la fracción V, del Artículo 15 del Código Penal.

24) Opus Cit, Castellanos Tena Fernando, *Lineamientos de Derecho Penal*, P. 189.

25) Cuello Calón Eugenio, *Derecho Penal*, 8a. Ed. Barcelona, 1947. P. 341.

4. Imputabilidad, inimputabilidad, culpabilidad y causas de inculpabilidad

“La imputabilidad dice el maestro Fernando Castellanos Tena es la capacidad de entender y querer en el campo del derecho penal “.²⁶

Para ser culpable un sujeto, precisa que antes sea imputable; si en la culpabilidad como se verá más tarde intervienen el conocimiento y la voluntad; se requiere la posibilidad de ejercer esas facultades.

La imputabilidad es la voluntad encaminada a un propósito que se sabe es un delito y que debe estudiarse dentro de la culpa, para saber si efectivamente existe esa voluntad para ejercer un cambio en el mundo exterior.

“La inimputabilidad constituye el aspecto negativo de la imputabilidad. Las causas de inimputabilidad son, pues, todas aquellas capaces de anular o neutralizar, ya sea el desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de aptitud psicológica para la delictuosidad“.²⁷

Las causas de inimputabilidad, antes de las reformas de 1983 (publicadas en el Diario Oficial del 13 de enero de 1984) contenían; como causas de inimputabilidad, a nuestro juicio, las siguientes: a) Estados de inconsciencia, permanentes y transitorios en la fracción II, del artículo 15 del Código Penal; el miedo grave fracción IV, y la sordumudez artículo 67 del ordenamiento antes invocado.

Estas discutidas fórmulas sobre los estados de inconsciencia, han sido substituidas por un precepto de gran amplitud, ubicado en el artículo 15 relativo a las excluyentes de

26) Opus Cit. Castellanos Tena Fernando, *Lineamientos de Derecho Penal*, P. 218.

27) Castellanos Tena Fernando, *Lineamientos de Derecho Penal*, P. 223.

responsabilidad, cuya fracción II, establece “padecer el inculgado, al cometer la infracción, trastorno mental o desarrollo intelectual retardado que le impida comprender el carácter ilícito del hecho, o conducirse de acuerdo con esa comprensión, excepto en los casos en que el propio sujeto activo haya provocado esa incapacidad intencional o imprudencialmente.

Trastornos mentales transitorios. Es causa de inimputabilidad, hallarse el acusado, al cometer la infracción, en un estado de inconsciencia de sus actos, determinado por el empleo involuntario de sustancias tóxicoinfecciosas, agudo o por su trastorno mental involuntario de carácter patológico y transitorio, artículo 15 del Código Penal.

Miedo grave. La fracción VI, del artículo 15, del código penal, establece “obrar en virtud de miedo grave o temor fundado e irresistible de un mal inminente y grave en bienes jurídicos o propios o ajenos, siempre que no exista otro medio practicable y menos perjudicial al alcance del agente.”

El miedo grave constituye una causa de inimputabilidad; el temor fundado puede ocasionar una causa de inculpabilidad, como se verá más adelante.

Esta fracción fue reformada por el Decreto del 23 de diciembre de 1985, en vigor treinta días después.

Esta reforma amplía el campo de la excluyente a favor de terceros, el maestro Castellanos Tena menciona que con el miedo grave “el sujeto queda momentáneamente perturbado en sus facultades de juicio y decisión, razón por la cual no podrá optar por otro medio practicable y menos perjudicial.”²⁸

Esta fracción transcrita hable de miedo grave y fundado temor que técnicamente no pueden identificarse.

28) Opus Cit. Castellanos Tena Fernando, *Lineamientos de Derecho Penal*, P. 229.

Pero el maestro Vela Treviño en su libro la Culpabilidad e Inculpabilidad, Teoría del Delito, menciona que existe una verdadera distinción entre miedo grave y el temor fundado es, "... precisamente, que este último debe ser real, es decir fundado " mientras, que el miedo puede tener una causa imaginaria que no por irreal deja de afectar las facultades superiores en el orden intelectual."²⁹

En el caso de la materia tributaria penal no es dable que se de las causas de inimputabilidad.

Es el caso de los locos, o enfermos mentales, los cuales no pueden realizar por sí mismos sus contribuciones al fisco o estar dentro de una situación de delito fiscal.

El caso excepcional de los menores de edad, que la ley penal contempla como inimputable, por no cometer delitos sino conductas-antisociales; Los consejos tutelares consideran la mayoría de edad a los dieciocho años.

En el artículo 26 del Código Fiscal en su fracción VI, establece que son: responsable solidarios con los contribuyentes: Fracción VI, quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

En este caso que comentamos los menores de edad son solidarios con las personas que ejerzan la patria potestad o tutela, y en ese caso, los únicos que pueden cometer los ilícitos fiscales.

Culpabilidad. "La culpabilidad se puede definir como el conjunto de presupuestos que fundamenten la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica"³⁰ dice el maestro Jiménez de Asúa.

29) Vela Treviño Sergio Culpabilidad e Inculpabilidad, Teoría del Delito. Ed. Trillas 3a. Edición, México, 1985. P. 112.

30) Jiménez de Asúa, La Ley y el Delito, Caracas, 1945, P. 444.

Porte Petit, la define "como el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con el resultado de su acto".³¹

García Belsunce, define "La culpabilidad como el modo de comportamiento psíquico del autor del delito que fundamenta su responsabilidad penal desde el punto de vista personal y que está subordinado a su capacidad, a su saber y a su libertad de determinación."³²

La culpabilidad reviste dos formas: dolo y culpa, según que el agente dirija su voluntad consciente a la ejecución del hecho tipificado por la ley, como delito o causa, igual resultado por medio de su negligencia o imprudencia.

Se puede delinquir mediante una determinada intención delictuosa (dolo), o por descuidar las precauciones indispensables exigidas por el Estado.

Ahora el Código Penal reformado en su Artículo 8º. Fracción III incluye la preterintencionalidad como tercer forma o especie de su culpabilidad, si el resultado delictivo sobrepasa a la intención del sujeto.

El artículo 9º. del Código Penal, establece: los delitos intencionales"Obra intencionalmente el que, conociendo las circunstancias del hecho típico, quiera o acepte el resultado prohibido por la Ley".

Obra imprudencialmente el que realiza el hecho típico incumpliendo un deber de cuidado, que las circunstancias y condiciones personales le imponen.

31) Eugenio Celestino Porte Petit, *Programa de la Parte General del Derecho Penal*, México, 1958, P. 285.

32) *Opus Cit*, García Belsunce, *Derecho Tributario Penal*. P. 134.

Obra preterintencionalmente el que cause un resultado típico mayor al querido o aceptado, si aquél se produce por imprudencia.

Para la doctrina daremos algunos conceptos de dolo, culpa y preterintencionalidad.

Según Eugenio Cuello Calón, "El dolo consiste en la voluntad consciente dirigida a la ejecución de un hecho que es delictuoso o simplemente en la intención de ejecutar un hecho delictuoso."³³

La culpa. "Existe culpa cuando se obra sin intención y sin la diligencia debida, causando un resultado dañoso, previsible y penado por la ley."³⁴

La preterintencionalidad, en ésta el resultado típico sobrepasa a la intención del sujeto.

La inculpabilidad. Es la ausencia de la culpabilidad y otro elemento negativo del delito; así solamente puede obrar en favor de la conducta de un sujeto una causa de inculpabilidad, cuando de un sujeto una causa de inculpabilidad, cuando previamente no medió en lo externo una justificación ni en lo interno una de inimputabilidad.

Los delitos fiscales pueden revestir las tres formas de culpa para su integración.

Existen también como excluyentes de responsabilidad, pero dadas en el campo de la culpabilidad, como causas de culpabilidad.

33) Opus Cit, Cuello Calón Eugenio, **Derecho Penal**, P. 383.

34) Opus Cit, Castellanos Tena Fernando, **Lineamientos de Derecho Penal**. P. 149.

En estricto rigor, las causas de inculpabilidad sería el error de hecho (ataca al elemento intelectual) y la coacción sobre la voluntad (ataca al elemento evolutivo). Algo se anula o no se puede integrar, al faltar uno o más de sus elementos constitutivos. Si la culpabilidad se forma con el conocimiento y la voluntad; sólo habrá inculpabilidad en ausencia de cualquiera de los dos factores, o de ambos.

“El error es un vicio psicológico consistente en la falta de conformidad entre el sujeto cognoscente y el objeto conocido tal como esté en la realidad”.³⁵

Tanto en el error como en la ignorancia pueden constituir causas de inculpabilidad, si se produce en el autor, desconocimiento o un conocimiento equivocado sobre la antijuridicidad de su conducta; mientras en el error se tiene una falsa apreciación de la realidad; en la ignorancia no hay ausencia del conocimiento, lo ignoramos.

El artículo 15 del Código Penal, establece son circunstancias excluyentes de responsabilidad penal:

El error, Fracción XI, realizar la acción u omisión bajo un error invencible respecto de alguno de los elementos esenciales que integran la descripción legal. No excluye la responsabilidad si el error es vencible.

Error de licitud o eximente putativa, Fracción XI, ... “Son excluyentes de responsabilidad penal, o que el mismo error estime el sujeto activo que es lícita su conducta, igualmente no se excluye la responsabilidad si el error es vencible”.

El artículo 73 del Código Fiscal, señala: ... “No se impondrá multa cuando se cumpla espontáneamente las obligaciones fiscales, fuera de los casos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.

35) Opus Cit, Castellanos Tena Fernando, *Líneamientos de Derecho Penal*. P. 229.

Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

“I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

“II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales....”

El artículo 108 del Código Fiscal en su párrafo cuarto manifiesta: “No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obteniendo el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita, o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales... ”

La legislación fiscal señala como causas atenuantes o excluyentes de responsabilidad, el error, la fuerza mayor o el caso fortuito.

El error, es conocido por la doctrina del Derecho Penal como excluyente o atenuante de la responsabilidad y tal principio es aplicable a las infracciones de carácter fiscal.

El error puede suscitarse sobre todo en virtud de las leyes fiscales poco conocidas, modificadas con frecuencia, en otras palabras, resulta frecuente que el contribuyente incurra en un error legal debido a la reforma de las disposiciones fiscales, a la falta de difusión de la ley y al lenguaje técnico con que generalmente es redactada la norma.

La fuerza mayor o el caso fortuito, éste último es aquello que no puede ser previsto o que, habiéndolo sido, fue imposible evitar, se caracteriza por la imprevisibilidad del acontecimiento que se produce en relación causal con la acción u omisión del hombre.

El caso fortuito se equipara a la fuerza mayor, sin que ello implique desconocer la diferencia que existe entre ambos, ya que la primera depende de la naturaleza: el rayo, la inundación, el terremoto; y en el caso fortuito se supone un acontecimiento causado por el hombre, si bien el resultado fue incalculable, es decir, se encuentra fuera de previsibilidad humana.

IV. TIPOS DEL DERECHO PENAL FISCAL

1. *Contrabando*

El delito de contrabando, cuya inspiración se encuentra en el Código Aduanero, comprende en la actualidad lo que podríamos llamar contrabando clásico, en el mismo sentido se encuentra, esta definición en las leyes actuales con formas que más adelante se señalan.

El delito de contrabando lo define Máximo Carbajal Contreras, en su obra Derecho Aduanero, diciendo: "comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías: omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deben cubrirse; sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito; de importación o exportación prohibida, interne mercancías extranjeras procedentes de zonas libres al resto del país. Extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que haya sido entregados legalmente por las autoridades o personas autorizadas para ello".³⁶

El común denominador del contrabando lo constituye: *quien introduzca al país o extraiga de él mercancías.*

Como ya se verá, no es la omisión del pago de impuesto el elemento objetivo del contrabando, sino, salvo el previsto en la Fracción I, del artículo 102, del Código Penal, las otras dos formas gozan de autonomía absoluta, lo cual a nuestro parecer, únicamente lo constituye el que calificamos de contrabando clásico.

³⁶ Carbajal Contreras Máximo, Derecho Aduanero, Editorial Porrúa, 1986, p. 367.

Como ya se indicó el elemento objetivo y rector del tipo penal consiste en introducir o sacar mercancía.

Por introducir debe entenderse el hacer entrar a la República mercancía y por extraer, el sacar o separar alguna mercadería.

El elemento subjetivo consiste en que por intención, culpa o preterintencionalmente se logre omitir el pago total o parcial de los impuestos.

La segunda forma del artículo 102 del Código fija estos términos:

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

Sabido es que hay mercancías de tráfico internacional permitido, restringido o prohibido.

Cualquier persona puede introducir o sacar del país mercancías sin incurrir en delito, si paga los impuestos correspondientes, la mercancía restringida es aquella que para su importación necesita un permiso especial de órgano estatal.

Esta mercancía si se puede importar o exportar con el pago de impuesto, más para tal importación se necesita previo permiso sin el cual la operación está viciada, si se lleva a cabo, se comete el delito de contrabando, aún pagando los impuestos respectivos.

Así, de esta forma de comisión del contrabando no gravita fundamentalmente en el pago de los impuestos, sino en la ausencia del requisito del permiso, ya que como se ha indicado aún con el pago de los impuestos el delito se comete.

La tercera forma que el Código Fiscal, establece, el artículo citado fracción III.

“De importación o exportación prohibida”.

Hemos señalado que existe mercancía en algunos casos de importación o exportación prohibida, lógico resulta que si está prohibida la importación o exportación, no hay gravamen fiscal, por lo que no se da que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, por esta razón al fisco federal en estricto derecho le es posible cuando se extrae o introduce mercancía de tráfico internacional prohibido, hacer una correcta declaración señalando perjuicio, el cual no se puede cuantificar por que, como ya se dijo, no hay impuesto que pagar.

El segundo párrafo de esta fracción comenta además . . . “comete el delito de contrabando quien interne mercancía extranjera procedente de zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le haya sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello”.

Por lo que respecta a la última parte de esta fracción no estoy de acuerdo con el legislador, en el sentido de que equipare al contrabando, al que extraiga mercancía de los recintos fiscales o fiscalizados sin que hayan sido legalmente entregados por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

La razón es la siguiente, tomando como ejemplo el Código Penal para el Distrito Federal en materia común y del orden Federal toda en toda la República, señala en su artículo 368. . . “se equiparan al robo y se castigarán como tal: la disposición o destrucción de una cosa mueble ejecutadas intencionalmente por el dueño, si se haya en poder de otro a título de prenda o de depósito decretado por la autoridad o hecho con su intervención, o mediante contrato público o privado. . .”

Es el caso que la mercancía se encuentre en el territorio nacional a disposición de la autoridad competente que en el caso que nos ocupa sería la aduana, ya sea por depósito, confiscación o prenda, pero la posesión la tiene la autoridad fiscal, y lo correcto sería que se equipare al robo esta última parte de la fracción tercera del Artículo 102, del Código Fiscal.

Añadiendo que el artículo 115 del Código Fiscal Federal, menciona: “se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de doscientas veces el salario; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años. La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancía”.

Existen otras formas presuntivas y que se castigan como contrabando y que son las contenidas en los artículos 103, 105 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 103 del Código Fiscal de la Federación, se presume cometido del delito de contrabando, cuando:

“I. Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.

“II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

“ III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.

“ IV. Se descarguen supreteciamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aún cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.

“ V. Se encuentren mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.

“ VI. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.

“ VII. Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, o que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

“ VIII. No se justifique el faltante de mercancías nacionales desembarcadas para tráfico de cabotaje.

“ IX. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.”

El artículo 104 reformado el primero de enero de 1992, en materia de contrabando y defraudación fiscal se modifican las Fracciones I y II asimismo el artículo 108, del Código Fiscal de la Federación, para establecer que si el monto de los impuestos omitidos no excede de N\$ 30,000.00, la pena de prisión será de tres meses a seis años y si excede de dicha cantidad será de tres a nueve años, anteriormente la cifra era 500 veces el salario.

Para el cálculo de los N\$ 30,000.00 aludidos, deben tomarse en cuenta no solo el monto de la contribución omitida, sino adicionalmente la actualización y los recargos.

En lo que toca a las fracciones III, IV, quedaron en los mismos términos:

“ III. De tres meses a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal, en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

“En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

“ IV. De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinará el monto de los impuestos omitidos con motivo del contrabando o se trate de mercancías por las que no deban pagarse impuesto o requieran permiso de la autoridad competente.

“ Para determinar el valor de las mercancías y el monto de los impuestos omitidos, se tomarán en cuenta las averías si aquellas son producidas antes del contrabando.”

Por lo que hace a la reforma de la cuantía a efecto de las penalidades la reforma resulta benéfica para algunos procesados que al entrar en vigor esta nueva Ley, la autoridad de oficio aplicará la Ley más benigna al sentenciado según lo dispone el artículo 56 del Código Penal Federal.

“ Cuando entre la comisión de un delito y la extinción de la pena o medida de seguridad entran en vigor una nueva ley, se estará a lo dispuesto en la más favorable al inculcado o sentenciado. La autoridad que esté conociendo del asunto o ejecutando la sanción, aplicará de oficio la ley más favorable ... ”

Agregando que la suma N\$ 30,000.00 debe incluir la actualización y recargo.

Artículo 105 del Código Fiscal de la Federación. Serán sujetos de delito de contrabando quien:

“ I. Adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

Por lo que respecta a esta fracción en la forma aludida se agregó, se sancionará con las mismas penas del contrabando, quien adquiera mercancía. . ., o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

“La reforma resulta congruente y positiva ya que se da el caso de la adquisición, enajenación o comercio de dicha mercancía en forma legal siendo desde luego una forma de comprobar la legal estancia en el país el permiso de la autoridad competentes y marbetes indica que ya se cubrieron las contribuciones respectivas en el caso de bebidas alcohólicas.”³⁷

“II. Tenga en su poder por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación o sin el permiso previo de la autoridad federal competente a que se refiere la fracción anterior, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

Esta fracción se reformó en el mismo sentido que la anterior.

“ III. Ampare con la documentación o factura auténtica, mercancía distinta de la que cubre la documentación expedida.

37) *Prontuario de Actualización Fiscal*, Editorial, E.C.A.S.A. número 58, primera quincena, México, 1992.

“ IV. Tenga mercancía extranjera de tráfico prohibido.

“ V. En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, o intervenga para su inscripción en el Registro Federal de Vehículos, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso de la autoridad federal competente.

“VI. Tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país sin previa autorización legal, en el caso de automóviles y camiones, cuando se trate de los modelos correspondientes a los últimos cinco años.

“VII. Enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal, vehículos importados temporalmente.

“VIII. Enajene o adquiera por cualquier título, vehículos importados definitivamente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, o provisionalmente para circular en las citadas franjas fronterizas, si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas.

“IX. Retire de la aduana, envases que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adquiridos los marbetes a los que obligan las disposiciones legales”.

Esta fracción agrega para equiparar al contrabando el retiro de la aduana sin los marbetes adheridos.

Existen excepciones para algunas mercancías, las cuales son exclusivamente de uso personal y las encontramos en el artículo 106 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 106. Para los efectos del artículo anterior:

"I. Son mercancías de uso personal:

"a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas.

" b) Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice.

" c) Artículos domésticos para su casa habitación, siempre que no sean dos de la misma especie.

"II. La estancia legal en el país de las mercancías extranjeras se comprueba, con:

" a) La documentación aduanal exigida por la Ley.

" b) Nota de venta expedida por persona inscrita en el registro Federal de contribuyentes.

" c) Factura extendida por persona inscrita en el registro Federal de contribuyentes.

" d) La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de porteadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente."

En los delitos de contrabando y en los que se presume cometido éste, existen calificativas que agravan la pena, las que se encuentran contenidas en el artículo 107, del ordenamiento antes descrito.

Artículo 107. El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

“ I. Con violencia física o moral en las personas”.

“II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.

“

“ III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público. “

“ IV. Usando documentos falsos.

“Las calificativas a las que se refiere las fracciones III, IV, de este artículo también serán aplicables al delito previsto en el artículo 105.

Cuando los delitos a los que se refiere este artículo sean calificados, la sanción correspondiente se aumentará de tres meses a tres años de prisión, si la calificativa constituye otro delito, se aplicarán las reglas de acumulación.

Independientemente de las calificativas que conocemos de Derecho Penal, la ley Fiscal agrega de noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías, ostentándose el autor como funcionario o empleado público.

Por lo que respecta al punto de vista de nuestro trabajo hago las siguientes observaciones:

El delito de contrabando se constituye por la descripción legal, que se le denomina tipo:

Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías; omitiendo el pago parcial o total de los impuestos que deban cubrirse, sin permiso de la autoridad competente, cuando sea necesario este requisito, de importación y exportación prohibida.

Por lo que respecta a los delitos que se presumen como contrabando, éstos se crean por que no existe un tipo específico o por que le falta algún elemento para la integración y se crea así, esta figura equiparable al delito de contrabando.

Por la conducta, son delitos de acción y en el caso de la omisión del pago total o parcial de impuestos, son de comisión por omisión.

En cuanto a la ausencia de conducta puede darse el error en este delito, la fuerza mayor o el caso fortuito, artículo 73 del Código Fiscal de la Federación.

El bien jurídico protegido por la norma es: *El interés social que existe en la recaudación de los impuestos para la realización o prestación de los servicios atribuidos al Estado*, ya que de no recaudarlos se perturba o imposibilita el cumplimiento del fin estatal en perjuicio de la comunidad, o sea contra la actividad financiera del Estado.

La atipicidad, comprende la no integración de algún elemento o elementos del tipo; ya sea por falta del sujeto activo exigido por el tipo; por el sujeto pasivo; por el objeto jurídico; por el objeto material; o por falta de referencias temporales o por falta de una determinación subjetiva.

La antijuricidad, se presentará cuando siendo típica la conducta, no se encuentre protegida por alguna causa de justificación, las cuales en principio no son aplicables a la materia tributaria.

La imputabilidad, consiste en el conocimiento del hecho ilícito que se trata de cometer; ya que de no ser así estaríamos en presencia de una causa de inimputabilidad.

La culpabilidad, el delito de contrabando puede revestir la forma dolosa, consisten en el que, conociendo las circunstancias del hecho típico, quiera o acepte el resultado prohibido por la Ley.

Culposos o imprudencial como lo señala el Código Penal, y preterintencionalmente, cuando cause un resultado típico mayor al querido o aceptado.

Las causas de inculpabilidad en este delito, puede revestir el error, la fuerza mayor o el caso fortuito.

Por lo que respecta a la punibilidad del delito de contrabando se encuentra establecida en el artículo 104, del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que respecta a la tentativa, admite la tentativa acabada e inacabada, artículo 98 del Código Fiscal de la Federación.

El profesor Máximo Carbajal Contreras, en sus obra Derecho Aduanero, menciona la diferencia y la necesidad de las presunciones o equiparación de conductas delictivas. “ La presunción es el resultado lógico que consiste en pasar de un hecho conocido a otro desconocido. El hecho conocido se denomina indicio y de él se parte para establecer la presunción, las presunciones en el caso de contrabando son de carácter legal y admiten pruebas en contrario o sea, son relativas o juris- tantum siendo la prueba a cargo del inculpado. A la figura de la equiparación, recurre la doctrina cuando existen determinadas conductas que no cuentan con todos los elementos del delito genérico, pero que lesionan al mismo bien jurídico presentado por el tipo.”³⁸

38) Opus Cit, Carbajal Contreras Máximo, Derecho Aduanero. P. 367.

2. Delito de defraudación fiscal

Este delito se introdujo por primera vez en nuestras leyes acompañado de severas penalidades corporales (tres meses a nueve años de prisión) desde el 30 de diciembre de 1947, con la promulgación de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Fiscal.

La realidad es que su aplicación efectiva a casos concretos se había dejado prácticamente en suspenso, en virtud de que la Hacienda Pública durante muchos años consideró que, en el mejor de los casos, el fraude al fisco debía de ser reprimido tan sólo con sanciones administrativas; y en la peor de las situaciones bastaba con el pago de las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado o con la celebración de un convenio entre el inculcado y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por virtud del cual se depura la situación fiscal del propio inculcado y se garantiza el interés del fisco para que procediera automáticamente al desistimiento de la correspondiente acción penal, cuando se hubiese llegado a ese extremo.

Así a partir de 1989, las autoridades competentes han venido aplicando el delito de defraudación fiscal con especial severidad, utilizando no sólo como instrumento eficaz de una recaudación tributaria sino también como un instrumento para reprimir conductas que consideran contrarias al equilibrio de las finanzas públicas.

Definición de defraudación fiscal, según el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación vigente. *"Comete el delito de defraudación fiscal: quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de una contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal."*

Esta definición que dista mucho de ser original, repite palabra por palabra el texto del artículo 270 de nuestro primer Código Fiscal Federal, adicionado a dicho ordenamiento mediante la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación con fecha 30 de diciembre de 1948.

Este delito se caracteriza por ser de tipo doloso (engaños o aprovechamientos de errores) que trae como resultado u obtención un beneficio económico ilegítimo, como consecuencia directa de la lesión deliberada de un bien jurídicamente protegido. El interés del Fisco Federal en recaudar correctamente y oportunamente los ingresos tributarios que el Estado necesita para sufragar los gastos públicos.

El principal comentario que se puede formular en relación a esta figura delictiva es que un concepto demasiado amplio y susceptible de que cualquier hecho que la autoridad fiscal estime lesiva a sus intereses pueda llegar a ser tipificada como defraudación fiscal.

Si a lo anterior agregamos que a los elementos esenciales del delito de defraudación fiscal son el engaño, aprovechamiento de errores, conducta típicamente dolosa y que obligan al inculpaado demostrar un hecho negativo; la ausencia de dolo, tendríamos que concluir que cualquier contribuyente que por cualquier motivo o circunstancia omita pagar parcialmente o total alguna contribución, o reciba alguna devolución de impuestos, devolución que se preste a duda, es sujeto a querrela del Fisco y de un proceso penal.

Al respecto y para evitar arbitrariedades con la interpretación de este tipo delictivo tan amplio y de elementos subjetivos, como lo son aprovecharse de errores o mediante engaños, podría evitarse si se detallara específicamente cada una de las conductas que se pueden considerar como delitos y además agregar como tipo penal la evasión fiscal, para el caso de los delitos de comisión por omisión.

El Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, establece:

“Comete del delito de defraudación fiscal, quien con usos de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de una contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”.

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

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

No se formulará querrela, si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obteniendo el beneficio indebido conforme a este Artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones legales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomarán 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.

Este artículo fue reformado ya que anteriormente a la reforma de diciembre de 1991, establecía la cantidad de 500 veces el salario mínimo para determinar el monto de lo defraudado.

El artículo 109, del Código Fiscal de la Federación menciona:

“ Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien:

“ 1. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforma a las leyes. En la misma forma será sancionado aquella persona física que perciba dividendos, honorarios, o

en general preste un servicio personal independiente o esté dedicado a actividades empresariales, cuando realice un 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”.

En esta fracción cabe hacer mención, como comentario, nos encontramos en presencia de un delito autónomo o de un fraude específico; ya que si es de fraude específico debe ser requisito indispensable que la declaración de los ingresos menores a los realmente obtenidos o al efectuar deducciones falsas tenga un nexo causal directo con una conducta dolosa por parte del contribuyente inculpado, es decir debe venir de una serie de maniobras, artificios o engaños deliberados dirigidos a la omisión total o parcial de una contribución.

Ahora bien, si se trata de un delito autónomo, entonces tendría que incluirse que cualquier omisión de ingresos, por cualquier monto o el tomar cualquier deducción falsa, o cualquier cantidad da lugar a la aplicación de las penas del delito de defraudación fiscal, sin que para ello sea necesario de una conducta dolosa por parte del inculpado.

Por otra parte el código no señala que debe entenderse por deducciones falsas ya que con frecuencia los tribunales, especialmente en materia de impuestos sobre la renta, emiten resoluciones rechazando deducciones, en los que resulta extremadamente difícil de demostrar la posible existencia de una conducta dolosa.

El maestro Adolfo Arrijo Vizcaino, señala que “por deducciones falsas debe entenderse única y exclusivamente aquellas a que se refieran a operaciones inexistentes o simuladas y que pretendan amparar con documentos falsos o con documentos expedidos por personas físicas o morales, cuya existencia no puede demostrarse fehacientemente.”³⁹

39) Arrijo Vizcaino Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, México, 1991. P. 137.

De esta manera la sanción penal sólo se aplicará a quienes efectivamente llevaran a cabo maquinaciones o artificios con ánimo de dolo o con el objetivo de disminuir o eludir las cargas tributarias que legalmente les correspondan. Estamos ante la presencia de un tipo de fraude específico, señalado en el Código Fiscal en su artículo 109:

“ 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.

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

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

“ V. Sea responsable por omitir, presentar por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar las contribuciones correspondientes. Es aplicable a esta fracción por el párrafo cuarto del Artículo anterior.”

En nuestra opinión este supuesto delictivo por la ausencia de una regulación normativa adecuada y suficiente carece de la debida fundamentación legal, por lo que de aplicarse de manera estricta puede conducir a situaciones verdaderamente absurdas.

En cuanto a la conducta, el delito de defraudación fiscal puede ser clasificado tanto de acción como de omisión.

Así habrá conducta delictiva por parte del contribuyente cuando haga uso de maniobras o artificios deliberadamente encaminadas a obtener un beneficio económico, propio del error (falso conocimiento de la realidad) en el que pudiere encontrarse la autoridad fiscal.

El maestro Adolfo Arrijoa Vizcaino manifiesta que el delito de defraudación fiscal, contiene los siguientes elementos normativos:

“ a) Conducta dolosa del contribuyente manifestada a través de engaños o del aprovechamiento de errores.

“ b) Nexo causal directo y anticipado por el contribuyente; la obtención de un beneficio económico ilegítimo consistente en la omisión total o parcial de alguna contribución legalmente adecuada, o en la recepción de un beneficio fiscal indebido; y

“ c) Lesión deliberada de un bien jurídicamente protegido, el Derecho del Fisco de recaudar en debida forma las cantidades destinadas, a través del gasto público, a cubrir el costo de la satisfacción de las necesidades colectivas del interés general.”⁴⁰

Al respecto y para evitar arbitrariedades con la interpretación de este tipo delictivo tan amplio y de elementos subjetivos, como lo son el aprovechamiento de errores o mediante engaños, podría evitarse si se detallara específicamente cada una de las conductas que se pueden considerar como delitos y además agregar como tipo penal la evasión fiscal.

Por lo que respecta a la ausencia de conducta, se puede presentar la vis absoluta a los actos reflejos.

Una persona actúa involuntariamente cuando no se da cuenta de lo que hace o deja de hacer, por estar inconsciente respecto a su actividad. Este raro caso puede darse en la hipnosis y el sonambulismo, así mismo se puede actuar involuntariamente, cuando se está ante una fuerza física exterior irresistible, como puede ser mediante un puñal o una pistola, se obligue a un sujeto a hacer o dejar de hacer algo. Aclarando que esta fuerza exterior debe ser de tal magnitud que nulifique totalmente la voluntad del individuo.

40) Opus Cit. Arrijoa Vizcaino Adolfo, *Derecho Fiscal*. P. 137.

El trastorno mental, es un padecimiento mental de una persona, o un desarrollo intelectual retardado de la misma. Por lo que sería injusto darle el mismo tratamiento que a una persona mentalmente sana.

Este elemento negativo de la conducta es válido para todo tipo de delitos incluyendo la defraudación fiscal.

La tipicidad, la habrá cuando se infrinja la Ley Fiscal y la conducta se apegue a lo establecido.

El tipo lo constituye los artículos 108, 109, 110 y 111 del Código Fiscal de la Federación.

El bien jurídico protegido por la norma fiscal será el interés social que existe en la recaudación de los impuestos para la realización o prestación de los servicios públicos atribuidos al Estado.

El objeto material será la contribución, ya que sobre ésta recae la conducta.

La atipicidad, se presentará cuando falte algunos de los elementos del delito, pudiendo ser por falta del sujeto exigido por la ley, ya sea activo o pasivo por falta del objeto jurídico, por falta del objeto material, por falta de referencias temporales.

El hecho será antijurídico cuando no exista a su favor ninguna causa de licitud.

La conducta puede ser típica pero puede existir alguna causa de justificación las establecidas en el artículo 15 del Código Penal Federal, La Legítima Defensa, que en el presente caso no se da; el ejercicio de un Derecho; esta excluyente de responsabilidad ha sido aplicada para diversos delitos, pero ni la legislación, ni la doctrina, ni la jurisprudencia han explorado

esta circunstancia excluyente de responsabilidad, cuando un contribuyente al ejercer su derecho, realiza una planeación fiscal para su negocio; aplicando en dicha planeación figuras jurídicas lícitas, permitidas en el derecho privado, pero combinándolas estratégicamente para abatir su carga tributaria.

El legislador dice esta circunstancia excluyente de responsabilidad penal es válida, si existe *“necesidad racional del medio empleado”*. El problema estriba en determinar con qué elementos de juicio se va a determinar esa *“necesidad racional”* cuando se trate de un ilícito tan complejo como la defraudación.

La imputabilidad, consistirá en la capacidad de querer y entender la conducta delictiva que se pretende cometer.

La inimputabilidad como ya se ha señalado, consistirá en la falta de capacidad para comprender la figura delictiva, por ejemplo el desarrollo intelectual retardado; los trastornos mentales; el miedo grave y el temor fundado; el miedo grave constituye una causa de inimputabilidad; si el temor fundado puede ocasionar una causa e inculpabilidad, como se verá más adelante.

Lo anterior en base a que el miedo grave o el temor fundado, le impide a la persona que lo experimenta a pensar y razonar correctamente, haciéndolo con muy poca cordura, por la forma como está alterado su estado de ánimo.

La culpabilidad, puede revestir las siguientes formas por lo que respecta al delito de defraudación fiscal; dolo o culpa aunque el delito de defraudación, que se confunde a mi manera de ver con el de evasión fiscal, es esencialmente de omisión.

La inculpabilidad como elemento negativo del delito, se puede presentar de la siguiente forma: por error ya sea de hecho o error de licitud; fuerza mayor o el caso fortuito, ejemplo el artículo 73 del Código Fiscal.

En cuanto a la penalidad del delito de defraudación fiscal, se encuentra contenida en los artículos, 110 del Código Fiscal de la Federación:

“ Artículo 110. Se impondrá de tres meses a tres años de prisión a quien:

“I. Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso que éste no lo haga.

“II. No rinda al citado registro, los informes a que se encuentra obligado o lo haga con falsedad.

“III. Use más de una clave del registro federal de contribuyentes.

“IV. Se atribuya como propias actividades ajenas ante el registro federal de contribuyentes.

“V. Desocupe el local donde tenga el domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación, o bien después de que se hubiere notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.”

“ No se formulará querrela si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que contengan manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la Fracción V. “

“ Artículo 111. Se le impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

“ I. Omita presentar las declaraciones para los efectos fiscales a que estuviera obligado durante dos o más ejercicios fiscales.

“ II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

“ III. Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

“ IV. Determine pérdidas con falsedad. “

En algunas fracciones de estos delitos la figura que se da es la evasión, a mi manera de ver, por que son por delitos de comisión por omisión; el cual propongo se añada en forma autónoma el delito de evasión fiscal.

En relación a las penalidades cabe mencionar, en nuestro punto de vista que los artículos 109, y 110 del Código Fiscal de la Federación, existe una desigualdad jurídica, toda vez que el artículo 109, en sus Fracciones I, II, manifiesta que se impondrá la misma pena

establecida para el delito de defraudación fiscal y el artículo 110 fracciones I, II, establece como penas de tres meses a tres años; lo que resulta a mi manera de ver injusto e inequitativo, pues si pensamos que por cualquier motivo, algún contribuyente no pudo presentar su declaración a tiempo o que por algún error declaró ingresos menores a los realmente obtenidos, tenga una penalidad mayor que las personas que no se encuentran ni siquiera registradas en dos o más ejercicios fiscales, o no rinda informes al citado registro.

Por lo que para evitar abusos e injusticias por parte de las autoridades fiscales, debe ser más clara, la tipificación y penalización de los delitos fiscales, para quedar inmersos en cuatro: **La defraudación fiscal; (genérica y específica); la evasión fiscal, el contrabando y la equiparación del robo, y así evitar confusiones y recursos que de alguna manera el contribuyente podría utilizar para evadir sus obligaciones fiscales, y así obtener beneficios las finanzas públicas.**

3. La evasión fiscal

La distinción entre evasión y fraude, en un principio, es por demás sutil, ya que puede afirmarse que en el fondo se trata de una misma situación: la falta de pago por parte del contribuyente que se encuentra legalmente obligado a cubrir.

Sin embargo, atendiendo a la aceptación terminológica de ambos conceptos, resulta factible una distinción.

Según Francisco González de la Vega . . . “el fraude es un delito patrimonial que consiste en términos generales, en obtener mediante falacias o engaños, o por medio de falsos artificios; la usurpación de cosas o derechos ajenos.”⁴¹

41) Opus Cit, González de la Vega Francisco, *Derecho Penal Mexicano*, P. 157.

La definición anterior es corroborada por el Código Fiscal de la Federación, que considera que existe el delito de defraudación fiscal, cuando un contribuyente hace uso de engaños o se aprovecha de errores, para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución.

Hecha la aclaración anterior mencionaremos que en México la evasión y el fraude, la consideran en los mismos términos, pero desde nuestro punto de vista son dos cosas distintas, que explicaremos durante el desarrollo de este capítulo.

El maestro Emilio Margain en su obra *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, considera la evasión “Como la sustracción ilegal de pago, la evasión opera fundamentalmente como en caso de omisión; es decir, el contribuyente en forma pasiva deja de cubrir los impuestos, ya sea por ignorancia o por imposibilidad material”.⁴²

La evasión fiscal constituye la omisión del pago de contribuciones, o sea el no hacer determinada conducta a la que la Ley Fiscal nos obliga como contribuyentes; lo que la doctrina conoce como delitos de comisión por omisión, aquellos que surgen cuando la Ley exija determinada conducta y el sujeto (contribuyente) omite realizarla.

En mi opinión y para evitar confusiones debería establecerse el delito de evasión fiscal y quedar integrado al tipo las fracciones II, V, del artículo 109; I, II, del artículo 110; fracción I del artículo 111 del Código Fiscal de la Federación.

Para la integración del tipo penal, del delito de evasión pueden considerarse los siguientes elementos:

“Comete el delito de evasión, la persona física o moral que omite, enterar, presentar o registrar las declaraciones fiscales, a las cuales se encuentra obligado”.

42) Margain Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Edit. Porrúa, México, 1982.

Esto es lo que llamamos tipo y dentro del mismo pueden quedar comprendidas las fracciones antes mencionadas para quedar como sigue:

Asimismo se castigará como evasión fiscal:

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

II. Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las Leyes Fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

III. Omite presentar su inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, de que se trate de personas cuya solicitud de inscripción debe ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.

IV. Omite presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviera obligado durante dos o más ejercicios fiscales.

4. Robo

Según la definición doctrinal del robo, en los principios de Derecho Romano encontramos diferentes sustracciones de la propiedad (*furtum*) y las reglamentaciones francesa y española, refieren al delito de robo, la primera, y la segunda al hurto y robo.

“Dentro de la noción amplísima del hurto romano se incluían sin tipificarlas especialmente, las modernas nociones diferenciadas de robo, de abuso de confianza, fraudes y ciertas falsedades por estimarse su elemento común el ataque lucrativo contra la propiedad. Según

sentencia del jurisconsulto Paulo, recogida por el Digesto y las Institutas, *furtum est contractatio fraudulosa, lucrificiende causa, vel ipsius rei, vel etiam sus ejus, possessionisve*".⁴³

El código Penal vigente, establece en su artículo 367, "Comete el delito de robo: el que se apodera de una cosa ajena mueble, sin derecho y sin consentimiento de la persona que puede disponer de ella con arreglo a la Ley".

El artículo 115 del Código Fiscal de la Federación menciona:

"Se impondrá de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de N\$ 8,000.00 cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión".

Cabe hacer notar a este artículo y algunos otros que mencionaremos más adelante; las siguientes observaciones:

El artículo 368, del Código Penal señala: "Se equipará al robo y se castigará como tal:

" I. La disposición o destrucción de una cosa mueble ejecutadas intencionalmente por el dueño, si la cosa se halla en poder de otro a título de prenda o de depósito decretado por una autoridad o hecho con su intervención o mediante contrato público o privado, y ..."

Esta equiparación que hace el Código Penal, para el Distrito Federal en materia común y para el fuero federal en toda la República; nos referimos a ella por las siguientes consideraciones:

43) González de la Vega Francisco, Derecho Penal Mexicano, P. 166.

El delito de robo se constituye por los siguientes elementos:

El **apoderamiento**, de cosa mueble ajena, sin consentimiento de la persona que puede disponer de ella conforme a la Ley.

Siguiendo este orden de ideas en el artículo 115 del Código Fiscal de la Federación, le faltaría el elemento del **apoderamiento** de algo ajeno, del cual no se tiene el dominio o la tenencia.

Puede darse el caso que la persona tiene el dominio o la posesión de un bien que le fue fiscalizado, y como tiene dicha posesión no puede robar algo que le pertenece.

Sin embargo, el Código Fiscal debería de establecer como el Código Penal la equiparación al delito de robo y se sancionaran como tal:

“ Artículo 115, se equipara al delito de robo y se castigará como tal:

“ I. Se impondrá de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de N\$ 8,000.00, cuando exceda, la sanción será de tres y nueve años de prisión.”

Se impondrá de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de 200 veces el salario; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

“ La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.”

Esta fracción que a continuación mencionaremos corresponde al artículo 112 del Código Fiscal de la Federación, y que inmersa al tipo del equiparamiento del delito de robo, quedaría en un solo artículo con sus dos fracciones, tal y como lo proponemos en este trabajo.

“ II. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que con perjuicio del fisco federal disponga para sí o para otro del bien depositado de sus productos o de las garantías, que de cualquier crédito fiscal hubiere constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de N\$20,000.00 cuando exceda la sanción será de tres a nueve años de prisión”.

“ Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará al depositario que las oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente”.

Existen algunos otros delitos que por razones obvias, así como del estudio especial de los que ya comentamos únicamente mencionaremos, por estar comprendidos en el Código Fiscal de la Federación.

“ Artículo 114. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito por la autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la revisión física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales.

Artículo 113. Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que dolosamente altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

Igual sanción se aplicará al que dolosamente altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizados para ello.

Artículo 115, Bis. Se sancionará con pena de tres a nueve años de prisión a quien a sabiendas de que una suma de dinero o bienes de cualquier naturaleza previene o representan el producto de alguna actividad ilícita.

I. Realice una operación financiera, compra, venta, garantía, depósito, transferencia, cambio de moneda, o, en general cualquier enajenación o adquisición que tenga por objeto el dinero o los bienes antes citados, con el propósito de:

- a) Evadir de cualquier manera el pago de créditos fiscales;
- b) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate;
- c) Alentar alguna actividad ilícita, y
- d) Omitir proporcionar el informe requerido por la operación.

Las mismas penas se impondrán a quien realice cualquiera de los actos a que se refieren las dos fracciones anteriores que tengan por objeto la suma de dinero o bienes señalados por las mismas con conocimiento de su origen ilícito, cuando estos hayan sido identificados como productos de actividades ilegales por las autoridades o tribunales competentes y dichos actos tengan el propósito de:

- a) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate; o
- b) Alentar alguna actividad ilícita.

CONCLUSIONES

- 1ª Durante el desarrollo del tema he tratado de hacer, como lo dice el título de la obra, algunas observaciones que a mi parecer son necesarias, como lo es; primeramente el que en nuestro Código Penal queden comprendidos los “DELITOS FISCALES ” pero con la denominación de: “DELITOS CONTRA LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO “, concepto que resulta más apegado a los ilícitos tributarios.
- 2ª El estado para poder realizar su función pública debe allegarse de todos aquellos medios económicos y financieros para poder subsistir, así tenemos como función importante a la ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO, que consiste en el conjunto de operaciones que la doctrina menciona; fenómenos financieros (realización de gastos u obtención de dinero) cuya finalidad es la satisfacción de las necesidades públicas.
- 3ª La Ley Penal Tributaria tiene como bien jurídicamente protegido es el interés social que existe en la recaudación de los impuestos para la realización o prestación de los servicios atribuidos al Estado. En consecuencia, el nombre o denominación de los ilícitos tributarios deben ser “DELITOS CONTRA LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO”.
- 4ª Los delitos deben estar comprendidos en nuestro Código Penal Federal, y realizar una división para quedar dos Códigos Penales y no uno como se viene haciendo; debe existir por separado el Código Federal Penal en el que obviamente deben estar inmersas las conductas delictivas del orden federal, y el Código del orden común para el Distrito Federal.

5ª No debemos confundir los delitos *patrimoniales*, los delitos *contra la economía pública*; así como los delitos *contra la Actividad Financiera del Estado*; ya que los delitos patrimoniales protegen a la propiedad, los de la economía pública el control o acaparamiento en una o pocas manos de bienes de consumo general, y los delitos contra la actividad Financiera del Estado protege que los ingresos se obtengan oportunamente para realizar la función de derecho público, lo que no forma parte del patrimonio del Estado, si no es un fenómeno financiero consistente en la obtención de dinero, la gestión de ese dinero y el gasto de ese dinero.

6ª Los delitos que menciona el Código Fiscal, deben ser más claros y precisos, formándose como delito autónomo a la evasión fiscal, y quedar así: *la defraudación, la evasión, el contrabando y el equiparamiento al robo.*

7ª. El delito de evasión y de equiparación al robo, que menciono en el capítulo IV, deben quedar comprendidos en el Código Federal Penal, bajo esta denominación y no la que tienen actualmente, la primera inmersa en la defraudación fiscal y en contrabando, y la segunda de ellas sin precisión en los últimos artículos, 115 del Código Fiscal de la Federación el cual como ya se dijo es una equiparación al delito de robo por faltar un elemento del mismo.

BIBLIOGRAFIA

- ACOSTA ROMERO, M., LÓPEZ B ETANCOURT, E.: *"Delitos Especiales"*, México, 1990, 2a. Edición, Edit. Porrúa, P. 291.
- ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO: *"Derecho Fiscal"*, Edit. Themis, México, 1991, P. 137.
- CARBAJAL CONTRERAS, MÁXIMO: *"Derecho Aduanero"*, Edit. Porrúa, México, 1986. P. 367.
- CASTELLANOS TENA, FERNANDO: *"Lineamientos de Derecho Penal"*, Edit. Porrúa, 22a. Edición, México.
- CUELLO CALÓN, EUGENIO: *"Derecho Penal"*, I. Edición, Barcelona 1947, 8a. Edición.
- FLORES ZAVALA, ERNESTO: *"Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas"* Edit. Porrúa, México, 1991, P. 302.
- GARCÍA BELSUNCE, HORACIO: *"Derecho Tributario Penal"*, Ediciones Palma, Buenos Aires, 1985, P. 134.
- GONZÁLEZ DE LA VEGA, FRANCISCO: *"Derecho Aduanero Mexicano"*, Edit. Porrúa, 20a. Edición, México, 1985.
- JARACHI, DINO: *"Curso Superior de Derecho Tributario "*, Edit. Liceo Profesional, Cima Buenos Aires, Arg., 1969, Tomo I, P. 6
- JIMÉNEZ DE ASÚA, LUIS: *"La Ley y el Delito "*, Caracas 1945, Edit. Porrúa, P. 444.
- MARGAIN, EMILIO: *"Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano "*, Edit. Porrúa México, 1982.
- MARTÍ JOSÉ, MARÍA: *"Introducción a las Finanzas Públicas"*, 2a. Edición de Palma, Buenos Aires, Arg, 1987, p. 47
- MARTÍNEZ SOBRAL, ENRIQUE: *"Economía"*, Editorial Porrúa, México, 1986, p. 453.
- MEHL, LUCIEN: *"Elementos de Ciencia Fiscal"*, Bosch Casa Edit. Urgel Sibis, Barcelona, 1964.
- MORENO ANTONIO, P.: *"Derecho Penal"*, Tomo I, México, 1968, Edit. Porrúa, p. 135
- PETTIT, EUGENE: *"Tratado Elemental de Derecho Romano"*, México, 1953, Edit. Nacional, p. 717.
- PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO: *"Curso de Derecho Fiscal"*, Textos Universitarios, S.A., México, 1977, p. 33
- PORTE PETIT, CELESTINO: *"Programa de la Parte General del Derecho Penal"*, Edit. Porrúa, México, 1958, p. 285.
- QUINTANA VALTIERRA, J., ROJAS Y Y AÑEZ, J: *"Derecho Tributario Mexicano"*, Cárdenas Editor 7a. Edición, México, 1968.
- VELA TREVIÑO, SERGIO: *"Culpabilidad e Inculpabilidad, Teoría del Delito"*, Edit, Trillas, 3a. Edición, México, 1985.