

68



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

zey

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ACATLAN

FALLA DE ORIGEN

EL DELITO DE DEFRAUDACION
FISCAL.



T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :

CARLOS ALBERTO CERVANTES MORA

DIRECTOR DE TESIS,
LIC. JOSE DIBRAY GARCIA CABRERA



AGOSTO, 1995



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.

**En honor y con especial amor dedico
este trabajo a mi Madre. †**

**A mi padre por sus grandes consejos y
dirección, gracias.**

**A mis hermanos por su apoyo y
confianza.**

**A mi prima, Lic. Minerva Cervantes de
Castillejos por brindarme la oportunidad
de iniciarme en mi carrera.**

**Con agradecimiento infinito al Lic.
Leonardo Ortiz Cobos por su gran apoyo
durante el ejercicio de mi profesión.**

**A mi Director de Tesis, Lic. José Dibray
García Cabrera, y Maestros por sus
recomendaciones.
A la E.N.E.P. "Acatlán".**

**A todos mis amigos y en especial a
Manuel González Martínez por su gran
amistad.**

**A Claudia Muñiz Elizarraraz por su apoyo
técnico.**

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS TRIBUTOS.

1.1. En la Edad Antigua.....	2.
1.2. En la Edad Media.....	8.
1.3. En la Epoca de la Colonia en México.....	12.

CAPITULO II

LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

2.1. La obligación de pagar tributos.....	18.
2.2. Fundamento Constitucional.....	19.
2.3. Fundamento Legal.....	26.
2.4. Principios Teóricos de la Tributación.....	27.
2.5. Los Principios de Adam Smith.....	27.
2.6. Los Principios de Adolfo Wagner.....	33.
2.7. El Nacimiento de la obligación tributaria.....	36.
2.8. El Hecho Imponible.....	37.
2.9. Sujetos de la Relación Tributaria.....	41.
2.9.1. A) Sujeto Activo.....	44.
2.9.2. B) Sujeto Pasivo.....	47.
2.10. Clasificación de las Contribuciones.....	50.
2.11. Los Impuestos.....	52.
2.12. Los Derechos.....	58.
2.13. Contribuciones de Mejoras.....	60.
2.14. Aportaciones de Seguridad Social.....	63.

CAPITULO III

LA EVASION FISCAL Y EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

3.1. Concepto de Evasión Fiscal.....	66.
3.2. Concepto de Defraudación Fiscal.....	70.
3.3. La diferencia entre ambos conceptos.....	76.

**CAPITULO IV.
DEL DELITO EN GENERAL Y SUS ELEMENTOS.**

4.1. Definición de Delito.....	78.
4.2. Teoría Totalizadora o Unitaria.....	82.
4.3. Teoría Analítica o Atomizadora.....	83.
4.4. Elementos del Delito: Positivos y Negativos.....	85.

**CAPITULO V.
EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL A QUE SE REFIERE EL ARTICULO
108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.**

ELEMENTOS POSITIVOS:

5.1. Conducta.....	102.
5.2. Tipo y Tipicidad.....	108.
5.3. Antijuricidad.....	116.
5.4. Imputabilidad.....	120.
5.5. Culpebilidad.....	121.

ELEMENTOS NEGATIVOS

5.6. Ausencia de Conducta.....	125.
5.7. Atipicidad.....	126.
5.8. Causas de Justificación o Licitud.....	128.
5.9. Inimputabilidad.....	133.
5.10. Ingulpebilidad.....	134.

CONCLUSIONES.....	136.
-------------------	------

BIBLIOGRAFIA.....	139.
-------------------	------

LEGISLACION CONSULTADA.....	142.
-----------------------------	------

INTRODUCCION.

La Defraudación Fiscal, es un delito que en nuestro país se ha ido incrementando con el paso del tiempo, y por consiguiente el Estado se ha visto afectado al ver disminuidos sus ingresos.

En el Gobierno del sexenio pasado (Salinista), se pretendió combatir este problema bajo una política basada en la intimidación y la ejemplaridad; y en consecuencia, una privación de la libertad al defraudador fiscal. De acuerdo al sentir de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público aún con la devolución de las cantidades defraudadas al fisco, se niega a otorgar el perdón al contribuyente defraudador, a pesar de que es un delito perseguible previa querrela y que por lo tanto sólo la autoridad administrativa puede otorgar dicho perdón.

En el presente trabajo, se pretende analizar al delito de defraudación fiscal desde el punto de vista de la dogmática penal y no como un delito sociológico. En el primer capítulo se dará una pequeña introducción de los tributos; y en el segundo se hablará del nacimiento de la obligación tributaria así como de las contribuciones, que posteriormente nos servirán para tener un panorama del delito a estudio; y en el tercero hacer una diferenciación del concepto de defraudación y la evasión fiscal; y en el capítulo cuarto hablar del delito en general; y en consecuencia en el último analizar a la defraudación fiscal como delito y estudiarlo con todos sus elementos desde el punto de vista de la dogmática penal.

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS TRIBUTOS

- 1.1. En la Edad Antigua.**
- 1.2. En la Edad Media.**
- 1.3. En la Epoca de la Colonia en México.**

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS TRIBUTOS

1.1 En la Edad Antigua

En la historia y economía de todos los países y de todos los tiempos, existieron infinidad de temas relativos a los impuestos en los que se incluyen los tributos, como prestaciones personales y otras muchas formas de pago semejantes.

Las primeras leyes tributarias auténticas existieron en Egipto, en China y en el territorio comprendido entre el Eufrates y el Tigris, es decir, Mesopotamia. Ya hace casi 5,000 años textos antiguos en escritura cuneiforme afirman que se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos, hay que temblar. Casi tan antiguo es el relato sobre la primera reforma tributaria, hallado en las ruinas de la capital sumeria, Lagash.

Una forma de tributar muy antigua como ya lo dijimos, es la prestación personal, esta se pagaba con trabajo físico. Su rigor, lo podemos apreciar en el ejemplo tal vez más famoso, la construcción de la pirámide del Rey Keops (2,500 A.C.) duró veinte años y allí trabajaron continuamente unas 100,000 personas.

Ante los cobradores de impuestos del faraón y durante la declaración, se debían arrodillar y pedir gracia.

El rey bíblico Salomón necesitaba decenas de miles de trabajadores para abatir los cedros del Líbano destinados a la edificación de sus palacios y barcos. El rey Minos de Creta, recibía incluso tributos en forma de seres humanos. De él idearon luego los griegos la legendaria figura de Minotauro, que acechaba en el laberinto de la fortaleza Knossos y al que se le echaba mancebos y doncellas como alimento.

Defraudaciones de impuestos apenas existen ya que estas personas creen en demonios que castigan con enfermedades y muertes semejantes a crímenes.

Samuel Hendei (1) por su parte afirma, que el impuesto ha tenido dos orígenes: pudo haber sido establecido desde el exterior como consecuencia de la victoria de una tribu o un Estado sobre otro. Igualmente ha podido surgir como producto de una evolución progresiva dentro de un grupo social determinado. Por lo que respecta a los impuestos internacionales en la antigüedad, Porras y López (2) expone: "Los pueblos antiguos, en sus relaciones internacionales consideraron a los impuestos como signos de sujeción y de dominio de los pueblos vencedores sobre los pueblos vencidos. El Imperio Romano se manifestó en sus colonias precisamente por los pesados tributos que debían pagar a Roma".

El hecho de que los que gozaban del derecho de ciudadanía romana en el gran imperio, durante muchos años gozaban de la dicha de no pagar tributos, se debía a algo semejante: los pueblos subyugados, pagaban por ellos.

En lo que respecta a la Roma antigua, muchos sostienen que el sistema impositivo no tenía como presupuesto una visión sistemática de la riqueza referida al mundo de entonces, de donde hubiera debido deducirse racionalmente el proceso formativo, de circulación, de distribución y de consumo, para determinar, luego, las justas cargas tributarias, sino más bien se apoyaba en un amontonamiento de normas y de instituciones que prescindían de una racional consideración de los fenómenos económicos.

Pero aun reconociendo que la estructura del Estado antiguo era de extremada simplicidad y en él se desconocían una cantidad de funciones que hoy, en cambio, se consideran obvias, ello nada quita a nuestro juicio, a los notables méritos de los legisladores romanos por cuanto poseyeron el arte de saber construir jurídicamente aun en el sector financiero y tributario, sobre la base de un innato sentido jurídico fundado en principios universales y no particulares, como jamás se habían visto hasta entonces y que representaron, indudablemente, una de las mayores virtudes cívicas del pueblo romano.

(1) "Una Visión Política y Social de la Evasión Tributaria", Revista de Investigación Fiscal, No. 5, mayo-junio 1983, pág. 43.

(2) Porras y López, citado por Sánchez León G., Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1980, pág. 3

En cuanto concierne a la organización financiera del Estado, los romanos, fueron los primeros en ordenar los tributos sobre bases legislativas que hallaron su realización concreta en instituciones tributarias originales y eficaces. Las primeras formas de imposición directa de los romanos fincaban en su origen, especialmente en dos tributos: *tributum capitis*, establecido inicialmente en medida igual para todos los ciudadanos sujetos a la obligación contributiva, y el *tributum soli* o *capitatio terrena*, impuesto a los poseedores de tierras en razón del grado de productividad de los cultivos de la fertilidad del suelo, de la extensión de la propiedad etc.

Parece ser que en los albores de la monarquía no hubiere existido, según algunos historiadores, otro impuesto sino el *tributum capitis*, el cual consistía en una imposición directa personal, que gravitaba, por cierto período, en medida igual tanto sobre los ricos como sobre los pobres. Sucesivamente, también por la arbitraria administración del tributo por parte de los funcionarios designados para ello, el *tributum capitis*, terminó por gravitar solamente sobre los plebeyos.

Tal estado de cosas no podía dejar de suscitar protestas y rebeliones por lo cual Servio Tulio, con la institución del censo, sobre la base de un catastro, acudió a reparar tan injusta distribución del impuesto, estableciendo una plena igualdad tributaria, proporcionada con la riqueza poseída por cada contribuyente, tal como ésta resultara por los datos obtenidos por el propio catastro. Este primer tributo se transformó, por tanto, en *tributum ex censu*. Y desde entonces los romanos instituyeron la declaración de las fuentes de recursos y de las riquezas mediante la cual cada ciudadano estaba obligado a presentar la propia declaración que se inscribía en el catastro, con la evaluación de los bienes poseídos, expresada en ases.

El *tributum soli*, en cambio, constituyó una de las fuentes de ingresos más regulares para las finanzas públicas romanas y su ordenamiento jurídico con el tiempo, se fue cuidando y perfeccionando. Este tributo duró hasta la conquista romana de Macedonia, era personal, se pagaba por cierto, con relación a los bienes poseídos, pero no sobre la propiedad. Esta característica fundamental era esencial para configurar la imposición, porque una interpretación estructural distinta que importare aplicar el tributo sobre el fundo como carga real y perteneciente a éste, habría menoscabo o anulado la institución jurídica del *dominium*. Lo cual, se admitió y en grande escala, para los fundos provinciales,

obligados al tributo o al estipendio respecto del emperador o hacia el pueblo romano, en relación con la obligación que afectaba a los fundos de pagar un vectigal o canon.

La actividad fiscal del sistema tributario romano bien puede considerarse como uno de los aspectos más significativos de tan grandiosa civilización.

Asimismo, convenimos con Di Renzo (3), que el sistema tributario romano, ha sido uno de los índices más significativos de la grandeza y decadencia de Roma.

Por tanto, justo es llegar a la conclusión de que también en esta materia, como en tantas otras, Roma ha representado la más alta perfección del pensamiento jurídico y de la praxis fiscal de la antigüedad.

Por lo que respecta, a la forma de tributar del pueblo Azteca del México antiguo según los Códices, el rey de Azcapotzalco pidió que además de la balsa sembrada de flores que llevaban como tributo, en adelante deberían entregarle una garza y un pato echado sobre sus huevos, de modo que al recibirlos estuvieran picando el cascarón.

Los Aztecas comprendieron la importancia de los tributos y mejoraron su técnica, para su cobro empleaban a los "Calpixquis", que llevaban como credencial una vara en la mano y un abanico en la otra.

Los tributos se pagaban normales, de tiempo de guerra y religiosos, aparte de otros que se daban en diversas ceremonias.

Acerca del pueblo azteca, Porras y López (4) nos dice lo siguiente: "En la época precortesiana, es bien sabido que el poderoso Imperio Azteca imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos. En los Códices pre y post-cortesianos constan interminables listas de objetos de algodón, telas de varias especies de fibras, productos naturales y aún metales preciosos que los pueblos vencidos debían enviar como tributo a la gran Tenochtitlan".

(3) Di Renzo, citado por Georgetti Armando, La Evasión Tributaria, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1967, Pág. 20.

(4) Porras y López. Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1967, Pág. 41.

Por lo que se refiere a los tributos a cargo de los pueblos sometidos por los Aztecas, el Lic. Romero Apia José E. (5), los divide fundamentalmente en dos tipos: tributos en especie y en servicios. Entre los primeros se encontraban contemplados todos los productos requeridos por el reino y se imponían en función de aquellos que podían ser producidos en las diversas localidades, de acuerdo a su localización geográfica y a sus características climatológicas.

Los tributos en servicios consistían básicamente en trabajo de la tierra, transportación de bastimentos y armas en las campañas militares, prestación de albergue y alimentación a los ejércitos en campaña, integración de tropa e, incluso, la disposición de vidas para servir en el entrenamiento militar o en el sacrificio religioso.

Por regla general el tributo se dividía en dos quintos por el Señorío de México, dos para el Señorío de Texcoco y uno para el Señorío de Tlacopan, aunque estas proporciones podían afectarse por circunstancias especiales.

El Códice Mendocino, donde se registraban tributos y que según se afirma no es prehispánico, en su segunda parte se encuentra la "Matrícula de Tributos", que es el único registro de verdad a la manera antigua del Imperio Azteca, de los tributos que se cobraban en ese tiempo. Esta matrícula de tributos comprendía prácticamente a todas las especies minerales, vegetales y animales del Anáhuac, así como un sinnúmero de productos artesanales.

Es conveniente señalar, que algunas consideraciones sobre los caracteres y la eficiencia de las instituciones tributarias de la antigüedad, pueden resultar útiles en los límites en que la historiografía financiera lo permite para el conocimiento de las condiciones económico-sociales en que aquéllas tuvieron lugar y de las distintas consecuencias que paulatinamente se fueron derivando.

(5) Obra Jurídica Mexicana, Procuraduría General de la República, Dirección General de Publicaciones, México, 1985, Tomo III, Pág. 1972.

1.2 En la Edad Media

En la Edad Media encontramos un gran número de antecedentes históricos de tributos, muchas de las contribuciones contemporáneas tuvieron su origen en los censos, derechos y servidumbres que percibían los señores feudales, naturalmente con las modificaciones y variantes que les fueron imprimiendo las diversas épocas posteriores, basadas en las nuevas necesidades económicas de la sociedad y del Estado.

El análisis del sistema tributario de la Edad Media, nos será de utilidad para encontrar el origen histórico de diversas contribuciones que en la actualidad tienen o tuvieron vigencia.

En la Edad Media, los vasallos y los siervos tenían dos clases de obligaciones: unas consistentes en la prestación de servicios personales y otra de naturaleza económica; dentro de estas últimas unas pagaderas en dinero y otras en especie.

Como tipos de contribuciones que se cumplían en forma de servicios personales por los vasallos, Flores Zavala (6), nos dice: "Entre las personales estaba la del servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra, esta obligación muy amplia originalmente, se fue restringiendo poco a poco, por las costumbres, pues ya en el siglo XIII, sólo consistía en acompañar al señor hasta los límites de determinada región poco lejana y por un término de cuarenta días, también tenía la obligación el vasallo de permanecer de guardia en el castillo del señor y la de alojar en su casa a los visitantes de su señor, aun cuando esta obligación también se fue reglamentando hasta precisarse el número de visitantes que estaba obligado a recibir, la atención que debía darles y el número de veces en un año. También estaba obligado el vasallo a dar consejo al señor en los negocios, concurriendo a las audiencias que para el efecto eran convocadas y que posteriormente se reglamentaron en forma que solo se celebran tres en el año: en Pascua, Pentecostés y Nochebuena".

(6) Flores Zavala Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas, Editorial Porrúa, México, 1986, Pág. 29.

Entre las prestaciones de carácter económico Flores Zavala (7), habla de las ayudas en dinero. "Estas ayudas fueron primero arbitrarias, después se reglamentaron limitándolas y llegaron posteriormente a través de un proceso evolutivo, a convertirse en los subsidios que en épocas posteriores concedían los parlamentos a la corona. Había cuatro casos especiales en los que el vasallo, debía ayudar económicamente al señor y eran: para pagar el rescate del señor cuando éste caía prisionero, para equiparlo cuando marchaba para las cruzadas, cuando se casaba su hija y cuando se armaba caballero a su hijo."

Por otra parte, como prestaciones personales del siervo, tenemos las de cultivar las tierras del señor feudal dentro de ciertos días de la semana, o bien almacenar las mieses del señor. Para estos servicios se establecía si los siervos debían concurrir sólo con sus brazos o también con animales.

Las obligaciones de carácter económico que tenían a su cargo los siervos, Flores Zavala (8), señala las siguientes: la capacitación, el formariage y la mano muerta.

La capacitación era un censo que se pagaba por cabeza, generalmente cada año.

El formariage o servidumbre matrimonial, era una cantidad que se pagaba por el siervo o sierva que se casaba con una persona extraña al feudo, siendo esta cantidad normalmente muy elevada; en cambio, cuando se casaban dos personas del mismo feudo el censo era insignificante.

La mano muerta era el derecho del señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando éstos morían sin dejar hijos. Los colaterales no tenían derecho a heredar, y si el señor autorizaba que percibieran la herencia, debían pagar un crecido rescate, a lo que se llamaba "derecho de relieve".

Otras prestaciones generales, consistían en cargas en especie que debían pagarse en ciertas épocas; eran participaciones en los productos de la tierra y así el señor obtenía: gavillas de trigo, de avena, de heno, parte de las vendimias, gallinas y cera, etc.

(7) *Ibidem*.

(8) *Ibidem*, Pág. 30.

Se percibían derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, buey, camero, puerco o cabra. Se cobraban derechos por la venta del trigo, de la sal, carne, de las mercancías, de cerveza, de mercado y de feria.

Los labriegos estaban obligados a cocer su pan en el horno del señor, a moler su trigo en el molino señorial y a pisar las uvas en su lugar, debiendo pagar por cada uno de estos actos un derecho en especie que recibía el nombre de "banalidades", porque se instituyeron por medio del bando, pregón o edicto.

Se exigían derechos por cortar leña en los bosques, por pastar ganado y por pescar en las aguas señoriales; por ejemplo, en Inglaterra se cobraban derechos por la pesca del esturión y de la ballena, en las aguas que bañaban las costas inglesas.

Otra fuente de ingresos eran las multas que se cobraban por diversos delitos y que se fijaban en forma arbitraria. Los que comparecían ante los tribunales estaban también obligados a pagar derechos por el servicio de justicia.

También tenía derecho el señor a los bienes que tuvieran en su poder los extranjeros que morían dentro de su territorio, así como a los bienes de los que morían intestados y a los tesoros ocultos.

Además de los derechos antes mencionados, el señor tenía el de la confiscación de los bienes de aquellos de sus vasallos que faltaban a la fe jurada, y el llamado derecho de naufragio, que consistía en que todos los restos de los naufragios que el mar arrojaba a las costas, pertenecían al señor.

El "diezmo", significaba que el siervo o contribuyente debía pagar al señor feudal la décima parte de todos los productos.

El Lic. Porras y López (9), agrega al respecto, que hacia fines de la Edad Media, este impuesto era pagado especialmente a los dignatarios de la iglesia católica.

(9) Porras y López, citado por Sánchez León G., Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1980, Pág. 10.

Los señores gravaban también el tránsito de las mercancías y muchas veces interceptaban un camino o un río, y no se dejaba pasar a nadie si no hasta que pagara.

Se cobraban derechos sobre puentes y ríos de circulación por las carreteras, de muelle, de paso por las puertas de las poblaciones de tránsito, teniendo cada mercancía una tarifa que variaba según la calidad de las personas, cobrándose a veces en dinero o en especie.

Los impuestos establecidos por el señor feudal, no sólo fueron injustos, ruinosos, exorbitantes y caprichosos, sino llegaron a ser hasta infamantes e indignos como el derecho de toma que consistía en que el señor podía obtener todo lo que necesitaba para aprovisionar su castillo, pegando por ello la cantidad que él fijaba de manera arbitraria.

Por otra parte, existía también el derecho de pemedada que consistía en el derecho del señor feudal hacia la virginidad de la mujer antes de que contrajera matrimonio.

Para el cobro de las contribuciones, los señores feudales lo hacían a través de intendentes que los designaban, dichos funcionarios tenían una facultad discrecional para la fijación de las cargas.

En la Edad Media, a todos los tributarios renuentes se les metía en la torre que hacía de cárcel. Allí había celdas frías, tenebrosas y húmedas con ratonez, así como las cámaras de tormento.

En estos derechos feudales, como lo hemos dicho ya, encontramos el origen de diversos impuestos que existen en la actualidad; luego puede observarse, los derechos de peaje y las alcabalas fueron desapareciendo y solamente han subsistido transformados en impuestos de importación o de exportación, gravando la entrada o la salida de los productos de un país, teniendo más que una finalidad de carácter fiscal, una finalidad proteccionista.

Los servicios de carácter personal se fueron sustituyendo, con el transcurso del tiempo, por prestaciones en dinero, originándose así diversos impuestos.

Los impuestos sobre transmisiones hereditarias han subsistido hasta nuestros días; así como los que gravaban el consumo de diversos artículos, sal, cerveza, etc.

1.3. En la Época de la Colonia en México

No resulta extraño, que los conquistadores españoles aprovecharan el sistema de tributación azteca, para implementar el suyo y, de esta manera, utilizar la costumbre local de mantenimiento de un enorme aparato militar, religioso y civil.

Así pues, el sistema colonial de ingresos había de sustituir, casi de manera idéntica, a la Matrícula de Tributos Azteca; las contribuciones en especie fueron sustituidas por los quintos reales y las prestaciones en servicios del Tlaticallali y del Pillali fueron sustituidas por la encomienda.

Las encomiendas o repartimientos constituían la retribución a que se hicieron acreedores los soldados y oficiales de Cortés, quienes aunaban a su espíritu de aventura la más rica gama de apetitos terrenales insatisfechos en una sociedad que no les había abierto las puertas de la opulencia y el poder.

En su Historia de México, Lucas Alamán (10), comentaba que las principales rentas públicas de la Colonia fueron los tributos, las alcabalas interiores, los quintos sobre la extracción de plata y oro, las utilidades de la Casa de Moneda, la porción fiscal de los ingresos de los obispados, los estancos, la lotería y el papel sellado.

Como puede advertirse, la hacienda colonial descansaba fundamentalmente en la imposición interna. Sobre todo en los primeros tiempos no resultaba de importancia la tributación aduanera, en virtud de que todo el comercio exterior se realizaba con la Metrópoli y eran las aduanas peninsulares las encargadas de recaudar la contribución correspondiente.

Al respecto Gregorio Sánchez León (11), nos dice que: "La Nueva España únicamente podía comerciar con la metrópoli; en realidad se trataba de un comercio cerrado, monopolista en favor de la Península".

(10) "Obra Jurídica Mexicana", Procuraduría General de la República, Dirección General de Publicaciones, México, 1985, Tomo III, Pág. 1973.

(11) Gregorio Sánchez L., Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1980, Pág. 13.

Gonzalo Armienta (12), nos menciona que: "La vida institucional de la Colonia se inicia, en el aspecto formal, con la erección del Ayuntamiento de la Villa Rica de la Veracruz, y es bajo los auspicios del mismo Cortés que nace el primer Ayuntamiento de América. De él emanan los cargos otorgados a Cortés como Capital General, Alcalde y Justicia Mayor de la Nueva España.

Al consumarse la Conquista, Cortés, amo y señor, promulgó las primeras cédulas que contenían normas jurídicas tendientes a la estructuración política y administrativa de la Nueva España. Dándole legalidad a los poderes que al efecto le había conferido el ayuntamiento de la Villa Rica de la Veracruz, en el año de 1519.

A partir de la fundación de la Villa Rica de la Veracruz, se estableció el "quinto real", destinado al Rey de España, que siempre se separaba en forma del botín conquistado por los españoles; otro quinto correspondía a Cortés, y el resto del botín era repartido entre los soldados que acompañaran al extremeño en la conquista.

El mismo Rey de España, celoso de lo que no era de él nombró como tesorero real al español Alonso de Estrada, y pronto se designaron los burócratas de la hacienda pública, tales como contadores y ejecutores.

El Catálogo de Ingresos establecido en México en la época de la Colonia se componía de cuatro grupos.

El primero de ellos recibió el nombre de Ingreso Común y su producto se destinaba a cubrir los gastos del virreinato. Era el grupo de tributos más amplio y en él estaban comprendidos los quintos del real ensaye de oro y plata, los diezmos, los derechos de vajilla, el derecho de amonedación, los estancos de metales, los derechos de censos, los remates y almonedas, el papel sellado, el derecho de media anata, el servicio de lanzas, los derechos de licencia, el derecho de venta de tierras y aguas, el derecho de pulperías, el derecho de comisos, los impuestos sobre productos agrícolas,

(12) Armienta Gonzalo, El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano, Textos Universitarios, México, 1977, Pág. 38.

el derecho de entrada y de vinos y aguardientes, el estanco de cordobanes y colombres, el estanco de gallos, la administración de pólvora, la real lotería, los novenos reales, la alcabala, el impuesto sobre pulques, el derecho de armada y de avería, el almojarifazgo, el derecho de anclaje, la propiciación de mostrencos y los donativos por utilidad pública.

El impuesto de avería consistía en el pago que hacían a prorrata de los dueños de las mercaderías y que se pagaba para los gastos de los barcos reales que escoltaban las naves que venían o salían de Veracruz a España, alcanzaba el cuatro por ciento habiendo dejado de pagarse hasta mediados del siglo XVIII.

El impuesto de Almojarifazgo que se cobraba a los buques, tanto en los puertos de España como de las colonias por entrada y salida de mercancías; este impuesto en realidad con el tiempo se transformó en el impuesto aduanal; en principio fue el 5% y llegó hasta el 15%.

El impuesto de Lotería establecido en 1679, con una tasa del 14%, sobre la venta total de la lotería.

El segundo grupo fue llamado de Ingresos Remisibles y su producto era remitido a la Metrópoli. Este grupo estaba compuesto por estancos importantes, entre ellos, el de naipes, el de tabaco y el de azogue.

El tercer grupo, llamado de Ingresos Particulares, comprendía tributación destinada a fines específicos, entre ellos las bulas de la Santa Cruzada, las vacantes mayores y menores, las medias anatas y mesadas eclesíásticas y las penas de cámaras.

El cuarto y último grupo era el referente a los Ingresos Ajenos, llamados así porque su producto no pertenecía propiamente al erario, sino que el gobierno tan sólo tenía el encargo de su administración. Entre ellos, los más célebres fueron el fondo piadoso de las Californias, los espolios, la beneficencia de indios, los gastos de justicia, los destinados al desagüe de Huehuetoca, el impuesto de acordada, los sostenimientos de montepíos, la redención de cautivos y las pensiones de catedrales.

Es fácil de advertir que el Sistema Colonial de Tributación se basaba en un sinnúmero de lo que hoy se llamarían impuestos especiales. Modelo tributario de semejantes características que producía una evidente falta de generalidad en la tributación, disparidades arbitrarias en el reparto de la carga tributaria, detrimento en la expansión económica, complejidad en la administración fiscal y en el cumplimiento de obligaciones, necesidad de grandes equipos de inspección y, junto a ello, altos índices de corrupción. Muchos de estos males habría de padecerlos la Nación todavía por largas décadas.

Varias características son importantes de señalar en la evolución que, a lo largo de cerca de trescientos años, sufrió el sistema financiero público de la Colonia. En primer lugar, cada vez se fue haciendo menor uso de la contribución en servicios y, por lo tanto, fue perdiendo frecuencia la prestación obligatoria de los mismos. Incluso, la propia legislación de Indias fue limitando la imposición de servicios a los encomendados. Pero es necesario señalar que este tipo de contribución fue sustituida, con creces, por la cada vez mayor contribución en numerario y en especie, con la finalidad de sufragar los gastos de la Corona fuera de la Nueva España.

Lo anterior constituye la segunda característica evolutiva: el producto de la exacción en la Nueva España cada vez, en menor proporción, se aplicaba para gastos públicos en su beneficio, hasta llegar a constituir menos del treinta por ciento la proporción destinada a los gastos de la Nueva España, destinándose el resto a costear nuevas conquistas y colonizaciones, gastos de las posesiones españolas deficitarias y gastos de la propia Corona.

En tercer lugar, se advierte que paulatinamente fue endureciéndose la rigidez del monopolio económico en manos del gobierno virreinal, básicamente a través de los estancos como mecanismo de producción de ingresos, con lo que se colocó un cepo a las posibilidades de crecimiento económico.

Aunado a lo anterior, y como cuarta característica, la Metrópoli estableció un sistema de protección a su planta productiva prohibiendo un sinnúmero de actividades que, por su fácil desarrollo y alta reutilizabilidad, hubieran sido competitivas para la producción metropolitana.

Nueva España, pues, habría de constituirse en un productor de recursos transferibles a otras regiones del imperio y celosamente atada en cuanto a sus posibilidades de crecimiento y bienestar.

CAPITULO II

LA OBLIGACION TRIBUTARIA

2.1. LA OBLIGACION DE PAGAR TRIBUTOS

2.2. Fundamento Constitucional.

2.3. Fundamento Legal.

2.4. PRINCIPIOS TEORICOS DE LA TRIBUTACION.

2.5. Los principios de Adam Smith

2.6. Los principios de Adolfo Wagner

2.7. EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

2.8. El hecho imponible.

2.9. Sujetos de la relación tributaria:

2.9.1. a) Sujeto Activo.

2.9.2. b) Sujeto Pasivo.

2.10. CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES.

2.11. Impuestos.

2.12. Derechos.

2.13. Contribuciones de Mejora.

2.14. Aportaciones de Seguridad Social.

CAPITULO II

LA OBLIGACION TRIBUTARIA

2.1. La obligación de pagar tributos.

En el presente capítulo nos ocuparemos de algunos de los aspectos fiscales, que bien podemos considerar como presupuestos del delito de defraudación fiscal.

Consideramos necesario para el mejor entendimiento de nuestro trabajo, conocer ciertos conceptos tales como el nacimiento de la obligación tributaria, las personas que intervienen en la relación jurídico tributaria, la clasificación de las contribuciones, etc., cabe mencionar, que la terminología en materia de tributos es un poco promiscua y se presta a confusiones. La palabra contribución en México, es sinónimo de tributo, es decir, los dos se utilizan como género; aunque a veces la palabra contribución se usa también para llamar a una especie, por lo que le agregan el vocablo especial y se toma como: contribución especial. El Código Fiscal de la Federación de 1981, empieza ya a utilizar el vocablo "Contribución" como equivalente de tributo.

Una vez hecha la aclaración creemos conveniente el dar algunas definiciones del tributo, para sometemos al estudio de la obligación tributaria, para Blumenstein (1) "Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial exige de sujetos económicos sometidos a la misma".

Giuliani Fonrouge (2) define el tributo como "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho.

Para Jarach (3) el Tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo.

(1) Blumenstein, citado por Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México, D.F., 1990, Pág. 320.

(2) Giuliani Fonrouge, citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit. pág. 320.

(3) Jarach, Citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit. pág. 320.

El ejercicio del poder tributario tiene como propósito esencial, exigir de los particulares el pago de sumas de dinero o de cantidades de cosas si los tributos fueren en especie, lo que ha inducido a una parte de la doctrina a considerar esa obligación como el centro del derecho tributario.

Al respecto Giuliani Fonrouge (4) nos dice lo siguiente: "Una parte de la doctrina considera que la relación de orden jurídico que se establece entre el Estado y los particulares constituye la obligación tributaria".

Por su parte Hensel (5), dice que la relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la Ley, de modo tal que esta vendría a constituir el sople vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria.

Como se desprende de lo expuesto, de acuerdo con Giannini (6): "La obligación tributaria esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo".

2.2. Fundamento Constitucional

Ahora bien, muchas de la veces nos hemos hecho varias preguntas, una de ellas es ¿porque debemos pagar contribuciones? o ¿porque debemos pagar impuestos?.

El fundamento constitucional para responder a estas preguntas se encuentra contenido en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

(4) Giuliani Fonrouge Carlos M. Derecho Financiero, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987, Pág. 413.

(5) Hensel, citado por Giuliani Fonrouge Carlos M. Op. Cit., Págs. 413, 414.

(6) Giannini, citado por Giuliani Fonrouge Carlos M., Op. Cit., Pág. 417.

Para explicar mejor este fundamento, podemos decir que la obligación de pagar contribuciones a cargo de los ciudadanos, se da como una contraprestación que tiene el ciudadano de un Estado, a cambio del beneficio que de él obtiene, al gozar de un determinado orden jurídico, es beneficio de todo aquello que el ente estatal crea en favor de sus ciudadanos, por citar algunos: "Seguridad Social, Seguridad Jurídica, Organización Política y Jurídica", etc.

En realidad, el único fundamento de la obligación tributaria, es que el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas. Es decir, la justificación o el fundamento no es sólo la necesidad de dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones, de tareas que explican esa necesidad de dinero.

Estas tareas o atribuciones dependen del pensamiento político dominante en la colectividad. Esto significa que si el Estado desarrolla atribuciones que corresponden al pensamiento político colectivo, el impuesto que establezca para cubrir los gastos necesarios estará en principio justificado, pero no lo estará en caso contrario.

El Estado necesita actuar, porque la colectividad le exige esa actuación y para ello necesita de la colaboración económica de sus miembros, sería imposible para el Estado ganar los ingresos por sí mismo que pudieran aplicarse posteriormente en beneficio de sus ciudadanos.

En realidad, el fundamento de la obligación tributaria, se encontrará en las atribuciones del Estado que requieren para su realización medios económicos, que se obtienen principalmente a través del impuesto.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, dijo, la idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos sobre los que tiene potestad; la razón del impuesto es la del gasto público a que se aplica y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere". (tomo XXXIV, pág. 1380, prontuario, tomo VIII, pág. 84).

Decimos que la obligación de contribuir a los gastos del Estado se encuentra estipulada en el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice:

" Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir a los gastos públicos así de la Federación como del Distrito Federal, o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En primer término, la Constitución establece la obligación por parte de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos.

Realmente, la fracción IV nos declara algo muy importante que es, que los impuestos son creados con el fin de contribuir a los gastos públicos.

Resulta conveniente saber que se entiende por gasto público, para lo cual daremos algunas definiciones:

Para Rafael de Pina (7) Gasto Público, "es la suma de dinero abonada para la satisfacción de las necesidades públicas previstas en el presupuesto del Estado o de las Corporaciones Públicas.

Por su parte el Licenciado Gabino Fraga (8), dice que, por gasto público debe entenderse, "los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva".

Pero el texto por otra parte, ha suscitado algunas discrepancias, respecto a que si también los extranjeros deben pagar impuestos o si para estos esta prohibida la imposición de los mismos.

(7) Rafael de Pina, Diccionario Jurídico, Porrúa, México, 1991, Pág. 300.

(8) Gabino Fraga, citado por Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, 1990, Pág. 141.

Esta duda no sólo se desprende de la redacción de un texto, sino también del hecho que dicho numeral se encuentra en el Capítulo II, que se denomina "De los mexicanos". No obstante lo anterior, la respuesta la tenemos en que si bien es cierto que el referido artículo únicamente establece la obligación de contribuir a los mexicanos, también lo es que en ningún momento prohíbe la imposición de los mismos por lo que corresponde a la Ley ordinaria establecer dichas contribuciones.

Así quedan sujetos a pagar impuestos, quienes encuadren como sujetos pasivos en los supuestos establecidos en los textos legislativos extraordinarios.

Declara también la fracción IV que los habilitados para recabar impuestos son la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios, es decir, serán los sujetos activos de la relación tributaria y de los cuales hablaremos posteriormente.

Estas entidades, de acuerdo al texto Constitucional, sólo pueden gravar a aquellos contribuyentes que residan en la Entidad, por lo que quedarían excluidos todos aquellos que residieran fuera de esa entidad, sin embargo, esto lo debemos considerar sólo parcialmente, puesto que de hecho tanto las Entidades como los Municipios, crean impuestos indirectos, que tienen como sujetos pasivos a todo el que consume bienes o servicios en el ámbito respectivo, ya sea que resida o no en el Estado o Municipio de que se trate.

Por otra parte el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, establece que al contribuir a los gastos públicos, los obligados deben hacerlo "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

En la ejecutoria Aurelio Maldonado (9), y posteriormente al formarse la jurisprudencia número 11 de la Recopilación de 1965, se estableció claramente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituyen una garantía individual, aun cuando el precepto se encuentre localizado fuera del capítulo respectivo de la Constitución.

(9) Ejecutoria Aurelio Maldonado, SJF, V Época, Tomo XVII, p. 1013 y Apéndice al SJF, 1965, 1a. parte, Pleno, tesis 11, p. 42.

Los antecedentes de esta garantía se han hecho remontar hasta la Declaración de los Derechos del hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, que en su numeral 13 dispone que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades". Por otro lado, la Constitución de Cádiz, en su artículo 339 estableció que: "las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno".

En México Independiente aparece por primera vez en el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano de 10 de enero de 1822, que dispuso que: "todos los habitantes del Imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado", (Art. 15).

La Constitución de 1857 establecía, como la actual, que la obligación de contribuir debía realizarse "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido jurisprudencia, (la número 541 de la Recopilación de 1955), que se mantiene a la fecha, en los siguientes términos: "De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez Constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos".

Flores Zavala (10), argumenta lo siguiente: "Ahora bien, encontramos que hay similitud en esencia entre esta expresión (proporcional y equitativa) y la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos al decir, "Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno ... en proporción a los ingresos de que gozan ... De la observancia o el menosprecio de ésta máxima depende lo que se llama equidad".

(10) Flores Zavala, Citado por Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México, 1990, Pág. 271.

De manera que con la expresión proporcional y equitativa sólo se busca la justicia de los impuestos. Ahora bien, este principio, requiere la realización de dos subprincipios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo de sacrificio posible ... El subprincipio de generalidad, dijimos, no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este subprincipio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal sin excepciones.

El principio de uniformidad, significa que los impuestos que integren un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una Ley Impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación generadora debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta u origen de estos, en las circunstancias personales, etc.

Margain Manautou (11), opina "que un tributo es proporcional, significa que comprende por igual, de la misma manera a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación".

La equidad ha sido definida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, "en su acepción jurídica, considerada como la manifestación de lo 'justo' innato en el hombre, y en la colectividad, o resultado de su evolución, que tienda a realizarse en el derecho positivo, en cuanto éste no siempre toma en cuenta la circunstancia de hecho, en cuyo caso, la equidad tiende a templar el rigor del derecho, por medio de una benigna interpretación, que permite tener en cuenta las diferencias individuales y llega a significar el ideal que el derecho positivo debe proponerse realizar. En el derecho fiscal: gravando a los individuos según la actividad que desarrollen, la fuente y cuantía de sus ingresos, el de sus necesidades, el interés de la colectividad en la actividad desarrollada y su cooperación al bienestar general".

(11) Margain Manautou, Citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit. Págs. 271 y 272.

Para concluir todo lo anteriormente expuesto, Sergio Francisco de la Garza, (12), expresa lo siguiente y dice: "no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la fracción IV del artículo 31, que establece que es "en la forma que establezcan las leyes", donde deben encontrarse la proporcionalidad y la equidad.

Es decir, no se ha puesto suficiente énfasis en que la Constitución exige que sea "en las leyes" en que se establezcan los impuestos de "la manera proporcional y equitativa.

El principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios deben estar establecidas por las leyes. Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme a las leyes expedidas por el congreso.

El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege".

Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados este establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente de los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisible o a título particular.

(12) Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México, 1990, Pág. 272.

De igual forma que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado y a la autoridad, no le queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental.

Por otra parte el principio de legalidad tiene 2 excepciones. La primera la constituye el caso de la suspensión temporal de las garantías individuales contenido en el artículo 29 Constitucional, bajo este supuesto se da el caso de que un impuesto puede ser creado por el Poder Ejecutivo Federal, durante un estado de emergencia, al final del cual debe regir nuevamente el principio de legalidad.

La segunda excepción está contenida en el artículo 131 Constitucional que establece que el congreso general de la unión podrá facultar al ejecutivo para que éste aumente, disminuya o suprima los montos de las tarifas de exportación o importación, establecidas por el propio Congreso y también para establecer otras.

2.3. Fundamento Legal

Por cuanto hace al fundamento legal, como ya dijimos anteriormente cuando hablamos del principio de legalidad a que se refiere la fracción IV del Artículo 31 Constitucional y que consiste en que todo impuesto esté contenido en una ley general, abstracta etc., y que provenga del poder legislativo.

Esto a su vez genera que algunas leyes ordinarias o secundarias, establezcan el tributo y nos obligan a pagarlo, definiendo cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no debe quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

Para dejar más claro esto, nos remitiremos a ver que dice el artículo 1o., del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

Artículo 1o. Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos, conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto ...

Este primer Artículo, del Código Fiscal de la Federación, es nuestro fundamento legal para pagar contribuciones ya sea como persona física o moral, así es como nos lo señala el propio numeral.

2.4. Los principios teóricos de la Tributación.

2.5. Los principios de Adam Smith

El economista inglés, Adam Smith, en su libro "La Riqueza de las Naciones", que constituye una de las obras clásicas de la literatura económica, dedicó una parte al estudio de los impuestos y formuló cuatro grandes principios fundamentales de la tributación, de los que, por un análisis o desarrollo posterior se han derivado otros. Estos cuatro principios se han llamado de justicia, de cortidumbre, de comodidad y de economía.

Principio de Justicia. Escribió Adam Smith (13), que "los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción a los ingresos de que gozan bajo lo que se llama la equidad o la falta de equidad de los impuestos.

En esta máxima lo esencial es que los impuestos sean justos y equitativos.

A manera de recordar este principio de justicia, ya que con antelación se explicó algo de ello, es decir, cuando hablamos de la proporcionalidad y equidad de las contribuciones; vamos a hablar en una forma breve y sucinta de que el principio de justicia inspiró a la Constitución Francesa de 1789, y a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, paso a la Constitución Española de Cádiz de 1812, de ahí las Constituciones Mexicanas de 1857 y 1917, que proclamaban este principio de justicia cuando exigen que los mexicanos contribuyamos a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. (art. 31 fracc. IV).

(13) Smith Adam, Citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág. 404.

Este principio actualmente, se desarrolla en dos subprincipios o reglas que son: el de generalidad y el de uniformidad.

El subprincipio de generalidad, quiere decir, que todos deben pagar impuestos, o si se quiere entender en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos, nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de pagarlos.

No debe entenderse tampoco, por esta regla, en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, ya que habrá impuestos que solo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras.

En realidad, lo que debe procurarse, es que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto.

"De acuerdo con este principio, están obligados al pago de impuestos:

1. Los nacionales:

A) Con domicilio en el País, cualquiera que sea el origen de sus rentas o de su fortuna.

B) Con domicilio en el extranjero cualquiera que sea el origen de su renta o de su fortuna.

2. Los extranjeros:

A) Domiciliados en el País, cualquiera que sea el origen de su renta o de su fortuna.

B) Con domicilio en el extranjero, por los actos que efectúen en la República o que en ella deban tener sus efectos, o por capitales o rentas originadas en el País.

C) Los extranjeros transeúntes, en los mismos casos mencionados en el párrafo anterior.

3. Las personas físicas.

4. Las personas morales, tanto de Derecho Privado como de Derecho Público.

5. Las unidades económicas". (14).

"El Subprincipio de la uniformidad proclama la igualdad de todos frente al impuesto. Esa igualdad requiere que todos contribuyan a los gastos de acuerdo con su capacidad contributiva de tal manera que a mayor capacidad contributiva, la contribución sea mayor. Justifica la existencia de los impuestos progresivos. Se complementa como dice Flores Zavala, con el criterio subjetivo, propuesto por Jonh Stuart Mill, de la igualdad de sacrificio. En el impuesto sobre la renta se distinguen las rentas fundadas, que tienen su origen en el capital, las rentas no fundadas, que tienen su origen en el trabajo; y las rentas mixtas, que tienen su origen en las empresas, combinación de capital y trabajo. El principio de la igualdad de sacrificio requiere que los gravámenes sobre las primeras sean más pesados porque requieren menor sacrificio para obtenerlas; los de las últimas son más moderados, por el ingrediente de trabajo que representa; y por último, que sean más leves para las rentas del trabajo, que son las que se obtienen con mayor sacrificio". (15).

Al respecto, nuevamente Flores Zavala (16), dice lo siguiente: "Habrán así dos criterios para lograr la uniformidad del impuesto. Uno objetivo y otro subjetivo; que, combinados, dan el índice correcto: La capacidad contributiva como criterio objetivo; la igualdad de sacrificio, como criterio subjetivo. La capacidad contributiva, que depende de la cuantía de las rentas o del capital, la igualdad de sacrificio, que exigirá una distinción de las rentas o del capital por su fuente o por su origen.

Y para concluir con este subprincipio de uniformidad, Flores Zavala dice que: "la uniformidad no puede realizarse por medio de un impuesto único, requiere necesariamente la combinación de diversas clases de gravámenes en un sistema, en el que los defectos de unos corrijan por la acción de otros.

(14) Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Porrúa, México, 1986, Pág. 134.

(15) Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág. 404.

(16) Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., Pág. 140

Principio de Certidumbre. Adam Smith (17), escribió que "el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al pago del impuesto se encuentran mas o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto, estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos. La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia, yo creo y la prueba la experiencia de todas las naciones que la importancia de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre.

Por su parte Gastón Jeze (18), analizando este principio, dice que debe ser desarrollado de la siguiente forma:

1. Las leyes sobre los impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos, no deben contener fórmulas ambiguas o imprecisas.
2. Los contribuyentes deben tener medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc., que les afecten.

Esta regla es muy importante, las disposiciones fiscales deben ser publicadas, no sólo por los medios que normalmente señala la ley como obligatorios, sino por todos aquellos que faciliten su divulgación, de manera que sean realmente conocidas por los afectados en el menor tiempo posible, es conveniente que al darlas a conocer, se precise cuales son las nuevas obligaciones que imponen y en qué forma modifican las obligaciones ya existentes con el objeto de evitar violaciones involuntarias ocasionadas por la ignorancia.

(17) Smith Adam, citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., pág. 405.

(18) Gastón Jeze, citado por Ernesto Flores Zavala, Op. Cit. págs. 142 y 143.

Es especialmente importante insistir, en la aplicación de esta regla, en lo que se refiere a las circulares, porque es frecuente que la Secretaría de Hacienda, no las haga del conocimiento de los particulares, sino únicamente de los órganos oficiales, invocando como fundamento que sólo a ellos les interesa, pero debe tenerse en consideración, que si a esas circulares tienen por objeto regular el funcionamiento de la Administración, si interesan a los particulares, porque el más vivo interés de éstos está vinculado al funcionamiento legal de la Administración.

3. Debe precisarse si se trata de un impuesto federal, local o municipal.
4. Se debe preferir al sistema de cuota, al de derrama, porque es menos incierto.
5. La Administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

La realización de este principio de certidumbre debe procurarse en cada una de las leyes de impuestos.

Einaudi (19) agrega que "el significado de este segundo principio es que el pago del impuesto es ya bastante oneroso para el contribuyente como para que los daños deban aumentarse todavía mas por la mala manera de recaudarlo".

Principio de Comodidad. Adam Smith (20) lo formula en la siguiente forma:

"Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es mas probable que convenga su pago al contribuyente, un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero en el tiempo, en que por lo general se pagan dichas rentas. se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para pagarlo, los impuestos sobre géneros perecederos, como son los artículos de lujo, los paga todos en último término el consumidor y, por regla general en una forma que es muy conveniente para él. Los paga poco a poco y a medida que compra los géneros. Como está en libertad de comprarlos o no, a su voluntad, si esos impuestos le ocasionan inconvenientes es por su propia falta"

(19) Einaudi, citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., pág. 405

(20) Smith Adam, citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág. 405.

Respecto a este principio Flores Zavala (21) opina lo siguiente: "Los impuestos sobre el consumo responden mejor a esta regla , porque se pagan insensiblemente por el contribuyente en el momento de comprar sus mercancías, en cambio, otros impuestos, los directos, en ocasiones se cobran en épocas en las que el causante ya no tiene la renta o fortuna gravada, de modo que su pago le resulta particularmente difícil u oneroso. Es contraria esta regla la práctica de acumular las clasificaciones de varios ejercicios de causantes del impuesto sobre la renta, con violación del precepto legal, que pretende que estas clasificaciones sean anuales. El impuesto así determinado resulta excesivamente incómodo y gravoso, para el causante, por tener que pagar en junto lo que corresponde a diversos ejercicios, que si se hubieran calificado oportunamente hubieran sido de fácil pago.

Principio de Economía "Los impuestos dice Adam Smith (22), pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el tesoro público, y eso de las cuatro maneras siguientes:

Primera: Al cobro del impuesto puede exigir un gran número de funcionarios cuyo salario pueden consumir la mayor parte del producto de aquél y cuyos gajes pueden suponer otro impuesto adicional para la población.

Segunda: Puede constituir un obstáculo para las actividades de la población y desalentar a ésta para que no se dedique a determinadas ramas del negocio que podrían dar sustento y ocupación a grandes sectores. Al mismo tiempo que obligan a la población para realizar un pago, puede de ese modo disminuir y quizá destruir totalmente, algunas de las fuentes que le permitiría hacerlo con mayor holgura.

Tercera: Los embargos y demás castigos en que incurren los individuos que intentan sin éxito esquivar el impuesto, puede constituir con frecuencia la ruina de los mismos acabando de ese modo con el beneficio que podría producir a la comunidad la inversión de sus capitales. Un impuesto mal meditado ofrece una gran tentación de evadirlo.

(21) Flores Zavala, Op. Cit. Págs. 143 y 144

(22) Smith Adam, citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág. 406

Cuarta: Al someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuesto, pueden exponer a molestias, vejaciones y tiranías innecesarias."

De lo anteriormente expuesto, Einaudi (23) comenta: "que todo impuesto debe estar ideado de tal manera que haga salir de las manos, la menor suma posible por encima de lo que entra al tesoro; al mismo tiempo el producto de los impuestos una vez salido de las manos del pueblo debe entrar lo antes posible en el tesoro".

De igual manera Flores Zavala (24) dice que: "con toda claridad, el párrafo anterior, establece la necesidad de que el costo de recaudación de los impuestos sea el menor posible, con el objeto de que la mayor parte de su rendimiento pueda ser utilizado por el Estado en el ejercicio de sus atribuciones.

Y para concluir respecto de los cuatro principios anteriormente expuestos Flores Zavala (25), emite lo siguiente: En general, podemos decir que los cuatro principios anunciados, solo pueden realizarse a través de un sistema de impuestos debidamente organizados, aun cuando existen algunos como el de la renta, que se presta más a lograr la perfección.

2.6. Los principios de Adolfo Wagner

El tratadista alemán Adolfo Wagner, en su *Traite de la Science des Finances*, desarrolla cuatro grupos de principios de la tributación.

Estos cuatro principios son los siguientes:

Política Financiera, Economía Pública, Equidad o de Repartición equitativa de los impuestos y de Administración Fiscal o Principios de lógica en materia de imposición.

(23) Einaudi, Citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág. 406

(24) Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., Pág. 144

(25) *Ibidem*, Pág. 145.

Principio de Política Financiera.

El primer grupo Wagner, (26), lo llama Política Financiera y son los principios de la suficiencia de la imposición y de la elasticidad de la imposición. El primero requiere que los impuestos deben ser suficientes para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado período en la medida de que otros medios no puedan hacerlo o no sean admisibles. El principio de elasticidad proclama que el sistema fiscal debe estar integrado por diversos impuestos que hagan que en un período de coyuntura permitan al Estado recibir todos los ingresos que necesita.

Principio de Economía Pública.

Proclama que debe hacerse una prudente elección entre tres fuentes de impuestos, que son el capital, la renta y los medios de consumo, teniendo en cuenta los puntos de vista de la economía privada y de la pública, las consideraciones de política social y los fines de aplicación de los impuestos.(27)

Principio de Equidad o de Repartición Equitativa de los Impuestos.

Proclama la generalidad y la uniformidad en la tributación. Wagner, se declara partidario de que los impuestos tengan solamente finalidades fiscales; de la proporcionalidad de los impuestos que graven a todos los individuos, sin mínimo de exención y sin cuotas progresivas. Los postulados de Wagner, en materia de equidad han quedado superados por la doctrina tributaria y no han sido acogidos por la legislación. (28)

Principio de Administración Fiscal o Principios de Lógica en Materia de Imposición.

Los cuales son: La fijeza en la imposición, la cual se expresa en las siguientes reglas:

Primera.- La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la administración de los impuestos.

(26) Wagner, citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit. Pág. 406.

(27) *ibídem*.

(28) *Ibidem*.

Segunda.- La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.

Tercera.- Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas.

Cuarta.- Emplear en las leyes y en los reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.

Quinta.- El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces su realización es difícil.

Sexta.- Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, en la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la Administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la ley.

Séptima.- Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales, deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto.

Octava.- Debe utilizarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas. (29)

Las anteriores recomendaciones son de obvia aceptación; y en la práctica tributaria mexicana, han encontrado una buena acogida.

Por su parte Flores Zavala (30), argumenta lo siguiente: "La comodidad no sólo beneficia al causante, sino también al fisco porque incrementa los ingresos. Para realizar este principio se debe establecer que el pago se haga en la moneda en curso legal, que el lugar del pago sea por regla general y cuando sea posible en el domicilio del causante; la época del pago debe ser la que resulte más ventajosa para los contribuyentes, debiendo darse plazos cuando los impuestos sean muy altos, los procedimientos de control y percepción deben ser lo menos molestos posible".

(29) *Ibidem*.

(30) Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., Pág. 150

2.7. El Nacimiento de la Obligación Tributaria.

En especial el momento del nacimiento de la obligación tributaria, representa en esta materia, un punto de gran importancia debido a que nos permite determinar cual disposición legal es aplicable a esa situación, es decir, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

La doctrina coincide en forma absoluta en que " la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales", como lo establecían los Códigos Fiscales anteriores al vigente.

El Código Fiscal de la Federación vigente, ya no regula, como el anterior, el nacimiento de la obligación fiscal en general, y en una sola disposición. En la actualidad, en su Artículo 6o. sólo se refiere a la obligación sustantiva al disponer que "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Todas las obligaciones del Derecho Tributario, tienen una hipótesis o presupuesto normativo que les corresponde y a cada hipótesis corresponde una determinada obligación, distinta a las demás.

La más importante, la central de todas las hipótesis de incidencia de todos los hechos impositivos es la que dispone la obligación de pagar el tributo al Estado, y da nacimiento a la obligación tributaria sustantiva y principal: el pago del tributo.

La obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de ley; en la ley radican todos sus factores germinales. (Es una obligación Ex lege).

Es cierto que el individuo es quien realiza las situaciones jurídicas o de hecho que el legislador ha previsto en la norma, pero esta obligación no nacerá siempre que el individuo actúe, sino sólo en caso de que su situación coincida con el supuesto normativo, de donde se deriva que fue la voluntad del legislador la que hizo posible que naciera la obligación. El individuo seguirá realizando sus actividades, pero será la disposición legal la que haga surgir la obligación. La voluntad del particular pretenderá adquirir o vender un bien, obtener un ingreso, realizar una operación, y la voluntad de la ley, será generar la obligación.

En todo sistema jurídico, las normas legales tienen una estructura compuesta por tres elementos, una hipótesis o presupuesto, un mandato y una sanción.

La hipótesis es un concepto, una entidad ideal. en materia tributaria podría expresarse de esta manera:

La persona que celebre un contrato de compra-venta ...

La persona que reciba una remuneración en su trabajo ...

La persona que fabrique cemento ...

La persona que perciba un dividendo de una sociedad ...

A esa hipótesis sigue un mandato:

Pagará una cantidad "X" de dinero al gobierno federal mexicano.

Y luego viene una sanción para el caso de incumplimiento:

Si no se paga esa suma de dinero, se le cobrará por la vía de ejecución forzosa además pagará intereses moratorios (recargos), además pagará una multa "X" en pesos, además, etc.

Ahora bien, para que cualquier persona concreta tenga la obligación de pagar la suma de dinero que manda la hipótesis, es necesario que esa persona la concrete en la realidad, que incida, que celebre la compra venta, que perciba un sueldo, que fabrique cemento o que cobre el dividendo.

2.8. El Hecho imponible

De ahí surge la obligación tributaria. La norma prevé un supuesto de hecho, al que se denomina "hecho imponible". Y dispone que cuantas veces se produzca ese hecho imponible en la realidad surgirá a cargo de la persona que la propia norma señale, la obligación de satisfacer un determinado tributo.

El presupuesto de hecho de la obligación tributaria ha recibido varios nombres: Presupuesto, Fattispecie (Italiano), Fait generateur (Francés), Tatbestand (Alemán), hecho imponible, hecho generador, hecho tributario, hipótesis de incidencia tributaria (en portugués: hipótese de incidência tributária).

El gran tributarista alemán Hensel (31), influye sobre la doctrina italiana y a su través sobre la latinoamericana ha sido tan importante, escribió que "el conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas de derecho tributario material de cuya concreta existencia realización del presupuesto de hecho del impuesto es, por decirlo así, la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica que puedan subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos crea relaciones obligatorias de naturaleza impositiva y sólo entonces surge la pretensión por parte del Estado"

Ataliba (32) menciona, quien llama hipótesis de incidencia tributaria a lo que otros llaman presupuesto, dice que es "la descripción hipotética, contenida en la ley, del hecho apto a dar nacimiento a la obligación, de entregar una cantidad de dinero al Estado".

Por su parte Sainz de Bujanda (33), define el presupuesto como "el hecho hipotéticamente previsto en la norma que genera, al realizarse, la obligación tributaria o como "el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta".

Araujo Falcao (34), quien llama "hecho generador" al presupuesto, afirma que es "el hecho o conjunto de hechos o el Estado de hechos, al cual el legislador vincula al nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo".

Hemos encontrado en la doctrina diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que denominamos hecho generador y que en muchas ocasiones se confunde con el hecho imponible, por lo que resulta necesario, de una vez, que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación.

(31) Hensel, Citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág. 410.

(32) Ataliba Geraldo, Citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit. Pág. 410.

(33) Sainz de Bujanda, Citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit. Pág. 410.

(34) Araujo Falcao, Citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit. Pág. 410.

El Licenciado Delgadillo Gutiérrez, lo define diciendo que "el hecho imponible es, la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para al ser realizada por un sujeto, genera la obligación tributaria". Por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa; y el hecho generador por su parte, es la realización del supuesto previsto por la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer (35).

Por consiguiente el hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y por otra parte, el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma origina la obligación tributaria general.

En México, se han usado más ampliamente las expresiones: hecho generador, (quizá por haberse incluido dentro de la definición del impuesto), (Art. 2o. del Código Fiscal de 1938), y en menor escala la del hecho imponible.

El presupuesto de hecho, necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero (el tributo), aun determinado ente público.

Berliri (36) a escrito que "el complejo de los elementos jurídicos relevantes para la especificación del presupuesto constituye el presupuesto típico (Fattispecie típica), es decir, aquel evento previsto por la norma en un plano hipotético que, al concretarse en un particular hecho generador, da lugar al nacimiento de la relación jurídica impositiva; presupuesto típico y hecho generador, no son, por tanto, más que una especie de dos géneros más bastos: el presupuesto y el hecho jurídico".

(35) Delgadillo Gutiérrez Humberto, Principios de Derecho Tributario, Limusa, México, 1988, Pág. 101.

(36) Berliri, Citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág. 412.

Para Ataliba (37), el hecho generador (al que llama *Fato imponible*) es el hecho concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico, que por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia da nacimiento a la obligación tributaria.

El Código Fiscal de la Federación vigente, se refiere al hecho imponible desde luego sin nombrarlo expresamente, en su artículo 8o. que a la letra dice:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

La hipótesis de incidencia o presupuesto o hecho imponible, es primeramente la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho, y por tanto, es en opinión de Ataliba (38), un mero concepto, necesariamente abstracto; es un concepto lógico-jurídico.

Y reitera, "es un concepto, en el sentido de que es una representación mental de un hecho o circunstancia de hecho. Aun más, la hipótesis de incidencia, o es un mero y simple concepto, en la acepción filosófica del término, ya que, por definición, es una manifestación legislativa, está contenida en un enunciado legal. No es un mero concepto sino es un 'concepto legal', esto es, existe en la ley, consiste en una proposición legislativa. Es una categoría jurídica, un ente del mundo del derecho.

Sus aspectos, por tanto no tienen naturaleza o calidad diversas. Son también conceptuales, participan de la naturaleza de conceptos legales y deben ser entendidos como entes jurídicos.

El concepto legal como parece claro, designa una cosa, designación ésta que es su contenido. Por ello, el contenido de la hipótesis de incidencia, no es el estado de hecho, sino su designación o descripción; por tanto, la hipótesis significa el estado de hecho, dirigirse a él, pero no se confunde con él.

(37) Ataliba, Citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág. 412.

(38) Ataliba, Citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág. 411.

Pero además existen hipótesis o presupuestos que dan lugar al nacimiento de otras obligaciones también pecuniarias, pero accesorias a la principal, (pago de lo indebido, intereses moratorios, garantías, etc.). Cada una de esas obligaciones corresponde a hipótesis de incidencia o hechos imponibles distintos e independientes.

También puede decirse que existen hipótesis o presupuestos de hecho para el nacimiento de las obligaciones tributarias formales cuyo contenidos son deberes de hacer, de no hacer o de tolerar; algunas de esas hipótesis suponen únicamente la realización directa e inmediata del presupuesto, pero en ocasiones requieren de un elemento intermedio, entre la ley y la obligación, que es una orden o acuerdo de autoridad.

Jarach (39) concluye diciendo, el presupuesto de hecho, necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero (el tributo) a un determinado ente público.

Para finalizar debemos mencionar que la prestación en recursos para cubrir el gasto público es el objeto sustancial de la obligación tributaria, manifestado directamente en las obligaciones de dar, y de manera indirecta en las de hacer y no hacer.

2.9. Sujetos de la relación tributaria.

En el Derecho Mexicano, encontramos, su más elevado sostén en la norma constitucional referida por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, la existencia de la relación tributaria (necesidad de cubrir los gastos públicos que origina el cumplimiento del Estado).

La escalonada concretización de las normas jurídicas que en este respecto parten de aquel imperativo constitucional nos lleva al encuentro de la relación jurídico-tributaria emergente de la realización de los supuestos jurídicos.

(39) Jarach Dino, *Clases de Derecho Tributario 1er. curso básico interamericano de tributación real en Buenos Aires*, Editado por la Escuela Nacional de Hacienda, México, 1975, Pág. 72

De la noción en comentario se han venido ocupando con marcado interés los estudiosos del derecho tributario. Le asignan, a no dudarlo, junto con la obligación tributaria, el más importante sitio entre los conceptos fundamentales de aquella disciplina jurídica.

Sobre este particular, oigamos la voz de Dino Jarach (40), "en relación, es decir, la relación tributaria propiamente dicha, asume la posición central del Derecho Tributario. Alrededor de ella están otras relaciones jurídicas, las que hemos titulado accesorias, y la relación de reembolso, que estructuralmente, constituye el revés de la relación tributaria".

El concepto de relación jurídica se enmarca dentro de los conceptos generales del Derecho, por cuanto a que es la resultante de la ineludible confrontación entre derecho y obligación.

En efecto, la indiscutida bilateralidad de las normas jurídicas, convierte en nociones complementarias, desde el punto de vista de la lógica formal, a las supracitadas.

Y es precisamente el vínculo existente entre el titular del Derecho subjetivo "derecho habiente", y el titular de la correlativa obligación toma el nombre de relación jurídica.

Abelardo Torre, (41), al definir la relación jurídica, enseña: "es el vínculo jurídico entre dos o más sujetos, en virtud del cual uno de ellos tiene la facultad de exigir algo que el otro debe de cumplir".

Camelutti (42), precisa que cuando un conflicto de intereses se componga mediante un mandato jurídico, se convierte en relación jurídica y dice que por eso, "la relación jurídica es la combinación de dos intereses: uno prevaleciente o protegido y otro subordinado".

(40) Jarach Dino, Citado por Armienta Gonzalo, El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano, Textos Universitarios, México, 1977, Pág. 91.

(41) Torre Abelardo, Citado por Armienta Gonzalo, Op. Cit. Pág. 92.

(42) Camelutti, Citado por Armienta Gonzalo, Op. Cit., Pág. 92

En este punto debemos definir la relación jurídica como el vínculo existente entre el sujeto de un derecho y el sujeto de una obligación; vínculo que se origina de la realización, sea voluntaria o involuntaria, de un hecho calificado por el derecho objetivo al colocarlo como supuesto normativo.

Después de la exposición que antecede se impone, ahora, precisar la definición de relación jurídico tributaria.

Entendemos entonces, por relación jurídico tributaria, el vínculo existente entre el Estado u otra entidad pública, y el contribuyente o cualquier otra persona, que nace de la realización de los supuestos normativos de las disposiciones que regulan la actividad recaudatoria del Estado.

Entre las relaciones jurídico tributarias destaca la que se conceptúa como principal y cuya caracterización estriba en ser producto del nacimiento de una obligación de dar "débito", a cargo del contribuyente y un derecho de crédito a favor del Estado o de cualquier otro organismo público cuya función recaudatoria está calificada de Fiscal por el ordenamiento jurídico vigente en cuanto el mismo responda al criterio impositivo Constitucional.

Esta relación tributaria comprende, pues, como toda relación jurídica, dos situaciones: *La situación jurídica activa*, que implica siguiendo el criterio anteriormente sustentado por Camelutti, el prevailecimiento del interés del Estado frente al interés del contribuyente; y *la situación jurídica pasiva*, representada por la subordinación del interés de este último frente al interés del Estado como titular del poder impositivo.

En Pugliese (43), encontramos la afirmación de la existencia de una sola relación tributaria: Aquella que se establece como consecuencia del nacimiento de la obligación impositiva de dar. Consecuentemente, desposee del atributo de relaciones jurídicas a las llamadas relaciones accesorias, por ser, según expresa simples relaciones de poder o supremacía.

(43) Pugliese, Citado por Armenta Gonzalo, Op. Cit., Pág. 93

Frente a esta postura de Pugliese, se levanta la tesis de Giannini (44), quien sostiene la naturaleza compleja de la relación tributaria, la cual, nos dice, además de constituirse con la obligación de cubrir el tributo y con el derecho correlativo del Estado, a percibirlo, comprende aquellos otros derechos y obligaciones de carácter accesorio que "también dimanan de la relación impositiva, esto es, a las que con sistemática clasificación nos define la doctrina como obligaciones de hacer, de no hacer y de tolerar.

Los sujetos de la relación jurídico tributaria, que nace con la realización del hecho imponible, quedan supeditados al mandato legal en los términos establecidos en este ordenamiento; ambos sujetos, ambos obligados al cumplimiento de sus disposiciones.

Estos centros de imputación del Derecho Tributario, como en toda relación de derecho, pueden tener el carácter de sujetos activos y de sujetos pasivos. Sin embargo, por la naturaleza especial de nuestra materia, ambos sujetos tienen características fundamentales que es necesario precisar.

2.9.1. A) SUJETO ACTIVO

Como se indicó con anterioridad, el principal destino de las contribuciones es el gasto público que como tal, es el que realizan las entidades del Estado a cualquier nivel; la Federación, Estados, Distrito Federal, Municipios y otros entes públicos, por lo que de esta aseveración, podemos derivar la regla general para determinar quiénes son o pueden ser los sujetos activos de la relación tributaria. Por ahora, solo enunciaremos que los sujetos activos son: La Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios.

El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley.

Sin embargo, en materia tributaria, esta facultad no es discrecional, sino por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo.

(44) Giannini, Citado por Armiente Gonzalo, Op. Cit., Pág. 93.

Por tanto los sujetos activos de la relación tributaria son:

La Federación, las Entidades Locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios; son sujetos de la relación tributaria porque son los titulares del crédito tributario, Ernesto Flores Zavala (45) dice que son los que tienen el derecho de exigir el pago de tributos, pero preferimos adherirnos al criterio de Dino Jarach, ya anteriormente sustentado que considera al sujeto activo no con la facultad o derecho de hacer el cobro de la obligación tributaria, sino que tiene el deber del cobro de la misma (46).

De los tres arriba mencionados, la Federación y las Entidades Locales tiene facultades de creación, determinación y recaudación de impuestos, pues los Municipios sólo tienen facultades para recaudar impuestos más no para su creación y determinación. Los impuestos de estos tienen que ser fijados por las legislaturas de los Estados. La fracción II del Artículo 115 de la Constitución Federal dice: "Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados y que en todo caso, serán las suficientes de los Estados y que, en todo caso, serán las suficientes para atender a las necesidades municipales"

La fracción IV del Artículo 115 de la Constitución, reformado por el decreto de 2 de febrero de 1983 dice: "Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan en su favor".

De lo anterior, podemos deducir que la Federación y las entidades locales tienen soberanía plena, y los Municipios tiene soberanía tributaria subordinada.

Los Municipios entonces, al no poder crear sus propios impuestos reciben menos ingresos que las entidades locales y la Federación, por lo que reciben una proporción de los ingresos que obtienen las legislaturas locales. Los Municipios tienen derecho a una participación de los Estados en los impuestos especiales a que se refiere el inciso 5o. de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, en la proporción que fijen las legislaturas locales, esto, para el caso de que la entidad no se haya incorporado al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, lo que no sucede en la realidad.

(45) Flores Zavala Ernesto, Op. Cit. Pág. 53.

(46) Jarach Dino, Op. Cit., Pág. 72

Los Estados que si se han coordinado, la Ley de Coordinación Fiscal en su Artículo Sexto dispone que los Municipios deben participar en una proporción que no debe ser inferior al 20% de las cantidades que corresponden al Estado al que pertenezcan; en los Fondos General y Financiero complementario. El Estado debe cubrir a los Municipios sus participaciones en la proporción o forma que establezcan las legislaturas de los Estados.

A esta facultad u obligación que tiene el Estado se denomina "Poder Tributario", sus características son las siguientes:

a) Abstracto: El Poder Tributario es esencialmente y abstracto, ya que es una potestad derivada del poder de un imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos. No debe confundirse la potestad con el ejercicio de ese poder; una cosa es la facultad de actuar y otra muy distinta de la actualización de esa facultad de actuar en el plano de la materialidad.

b) Permanente: El Poder Tributario es connatural al Estado y deriva de su poder de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo. En consecuencia, en tanto subsista, el Estado indefectiblemente tendrá el poder de gravar.

c) Irrenunciable: El Estado no puede desprender de este atributo esencial, puesto que sin el Poder Tributario no podría subsistir; es como el oxígeno para los seres vivientes.

d) Endelegable: Este aspecto está íntimamente ligado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprenderse de un derecho de forma absoluta y total; delegar significa transferirlo a un tercero de manera transitoria.

En nuestra materia encontramos sujetos que no obstante de tener personalidad jurídica propia, diferente de la del Estado, pueden ser sujetos activos de la relación jurídico-tributaria. Estos entes el Licenciado Delgadillo Gutiérrez (47), dice que son los denominados "Organismos Fiscales Autónomos", ya que no obstante sus características particulares, conforme a la ley tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismos, o a través de las Oficinas Generales de Hacienda.

(47) Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Op. Cit., Pág. 118.

De acuerdo con este orden de ideas, cuando el crédito tiene un contenido tributario que, como veremos más adelante, se puede derivar de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derechos, el sujeto facultado para realizar el cobro es el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria; y cuando estamos frente a los adeudos originados por cuotas del Seguro Social, cuotas del ISSSTE, cuotas del INFONAVIT, derechos de Caminos y Puentes Federales de Ingresos, derechos de Aeropuerto, etc., el acreedor es el ente o institución encargado de recaudar dichos ingresos.

Cuando hablamos de estos conceptos adquiere relevancia fundamental el Instituto Mexicano del Seguro Social, que como organismo fiscal autónomo, además de poder determinar los adeudos tiene la facultad económico-coactiva, que se traduce en la posibilidad de ejecutar sus propias resoluciones, ya que con base en su ley, está autorizado para ello.

De acuerdo con lo anterior, podemos concluir que el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es el Estado, ya sea Federación, Estado o Municipio, y el Distrito Federal, y que además puede ser un ente con personalidad jurídica propia diferente a la del Estado, como los organismos fiscales autónomos.

2.9.2. B) SUJETO PASIVO

Conforme a la teoría general del Derecho, así como lo define el Licenciado Delgadillo Gutiérrez, (48) el sujeto pasivo es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma.

Debemos dejar asentado que el sujeto pasivo debe ser una persona física o moral, en los términos del Derecho Común, como lo señala el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación. Por lo tanto, afirmamos que son sujetos del impuesto las personas físicas o morales comprometidas al pago de la obligación tributaria, en virtud, de haber realizado el hecho generador que la ley prevé.

(48) *Ibidem*, Pág. 119.

Es conveniente no confundir al sujeto pasivo y al sujeto pagador, este último es el que paga en realidad un gravamen porque su economía es la que resulta realmente afectada con el pago como sucede con impuestos indirectos, en el caso del Impuesto al Valor Agregado, que deben pagar los comerciantes, este es el contribuyente, pero el que paga realmente el impuesto es el consumidor final libre, pues el comerciante solo traslada el impuesto.

Además de las personas físicas y morales, el carácter de sujeto pasivo de la relación tributaria, también puede recaer en:

1.- Los establecimientos públicos y en general los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia.

2.- La Federación en los casos en que las leyes así lo señalen, expresamente. Pero también considerando la doble personalidad del Estado, actuando con su poder de imperio como ente público y cuando actúa sin esa facultad de imperio, actúa con personalidad de derecho privado, en tanto no actúe como autoridad estará realizando un acto en igualdad a un particular, por tanto en todos estos actos también deberá ser sujeto pasivo de la relación tributaria.

3.- Excepcionalmente los Estados y Municipios considerados como entidades públicas pueden ser sujetos de impuestos como sucedía en el caso de la Contribución Federal. La Contribución Federal, de acuerdo con el artículo 131 de la Ley General del Timbre, se causaba sobre todo entero que se hiciera por impuestos o derechos a una entidad local o municipio; normalmente era del 15% de manera que el causante pagaba su adeudo principal y además un 15% por contribución; pero cuando se trataba de multas y otro pago que no tuviera como origen un impuesto o derecho, entonces dentro de la cantidad que se pagaba, se consideraba incluida la Contribución Federal (49).

4.- Las naciones extranjeras, cuando en ellas se grave al Estado mexicano. El artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, que los Estados extranjeros, en caso de reciprocidad no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.

(49) Flores Zavala Ernesto, Op. Cit., Pág. 67.

En doctrina se habla de sujeto pasivo con responsabilidad directa y sujeto pasivo con responsabilidad indirecta, el primero es la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; es decir, la persona que produce o que es propietaria o poseedora de la cosa gravada que realiza el acto gravado, etc. (50)

Existe otro tipo de sujeto pasivo que es el sujeto responsable, es aquella persona que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la Ley se encuentra obligada al pago de la obligación tributaria.

En este caso encontramos a la figura del responsable en materia tributaria, que integra una institución de gran relevancia por la trascendencia que tiene la administración de las contribuciones ya que a través de él, el fisco asegura de mejor manera el cumplimiento de su función recaudadora y además simplifica, hasta donde es posible, la actividad de recaudación.

En materia tributaria, la figura del responsable no tiene su origen en el ilícito, sino en la relación del sujeto responsable con el sujeto del impuesto o con la situación jurídica o de hecho señalada en la ley.

Conforme a las consideraciones mencionadas, y con base en lo dispuesto por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, podemos derivar los siguientes tipos de responsabilidades:

1.- Responsabilidad solidaria por retención o recaudación. En el caso de aquellas que por disposición legal tienen la obligación de retener la parte correspondiente de las contribuciones, cuando hacen algún pago de impuesto, como sería el caso de los patrones al pagar el sueldo, o cuando cobran ciertos servicios deben recaudar del obligado directo, la prestación correspondiente, como sucede con los notarios públicos. En estos casos la responsabilidad será hasta por el monto de las contribuciones.

(50) *Ibidem*. Págs. 86 y 87.

2.- **Responsabilidad solidaria por representación.** En esta situación se encuentran algunas personas que por una función específica de representación, por ejemplo, cuando se trata de representantes de contribuyentes no residentes en el país o de liquidadores y síndicos de sociedades en liquidación o en quiebra, o en cualquier caso en que la ley establezca la obligación de realizar pagos provisionales por cuenta de los contribuyentes, se les impondrá la responsabilidad de carácter solidaria, hasta por el monto de las prestaciones.

3.- **Responsabilidad Objetiva.** Se origina cuando se adquiere un bien respecto del cual se adeudan contribuciones de esta forma el nuevo adquirente tendrá la obligación de pagar el adeudo.

4.- **Responsabilidad Voluntaria.** Este caso como su nombre lo indica, se refiere a aquellas situaciones en que la persona, por manifestación expresa de su voluntad, asume la responsabilidad del pago del adeudo, o afecta un bien al cumplimiento del mismo.

En conclusión la solidaridad constituye un privilegio en favor del acreedor, ya que su crédito tiene un doble deudor para garantizar su cumplimiento y el pago de cualquiera de ellos, libera a los dos, independientemente de las relaciones y efectos que se generen particularmente entre el pagador y el deudor originario.

2.10. Clasificación de Contribuciones

Los ingresos que el Estado obtiene para la satisfacción del interés general representa una parte importante de su patrimonio. El patrimonio del Estado se encuentra constituido por el conjunto de bienes y derechos, recursos e inversiones que, como elementos constitutivos de su estructura social o como resultado de su actividad normal, ha acumulado y posee a título de dueño o propietario, para destinarlos, afectarlos de forma permanente a la prestación directa o indirecta de los servicios públicos o a su cuidado o a la realización de sus objetivos o finalidades de política social y económica.

Las erogaciones a cargo del Estado, son atendidas con recursos de variada naturaleza: de índole patrimonial o de Derecho Privado unos, y de Derecho Público otras. Los ingresos se deben concebir en sentido lato, es decir, como las entradas que obtiene el Estado, preferentemente en dinero, para la atención, de las erogaciones por exigencias administrativas o de índole económico-social. Y los tributos constituyen la más importante

clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.

Para efecto, de nuestro estudio utilizaremos exclusivamente el término contribución como el género y posteriormente analizaremos sus especies, las cuales presentan elementos particulares de distinción.

El Código Fiscal de la Federación actual, utiliza el término contribución como equivalente al del tributo.

El artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación vigente, hace una clasificación de las contribuciones y dice:

Artículo 2o. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos ...

Los ingresos tributarios solamente son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos; así como los accesorios que tengan su origen en situaciones tributarias.

Las características de las contribuciones y de acuerdo al análisis en cuestión podemos derivar algunas notas esenciales para la determinación del concepto que pretendemos esclarecer. Estas notas según el Licenciado Delgadillo Gutiérrez (51), son:

Primera.- Su naturaleza es netamente personal.

Segunda.- Son aportaciones pecuniarias.

Tercera.- Su producto se debe destinar a cubrir los gastos públicos de los entes Federal, Estatal y/o Municipal.

Cuarta.- La aportación debe ser proporcional y equitativa.

Quinta.- Esta obligación se puede establecer solo mediante disposición legal.

Por tanto, el destino de las contribuciones es para los gastos públicos y se dice así, "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios en que residan ...".

(51) Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Op. Cit., Pág. 61.

De lo anterior, derivamos que el producto de las contribuciones, solamente se puede destinar para los gastos públicos y no para otro fin, pues el destino que se da a los impuestos es elemento esencial de los tributos.

Lo expuesto pone de manifiesto la generalidad del destino de estos productos, lo que no excluye la posibilidad de asignarlos a fines específicos dentro del gasto público. Por lo tanto, tenemos que de la masa global de los ingresos tributarios, se harán las aplicaciones a aspectos particulares del gasto público; aunque también existe la posibilidad de destinar el producto específico de un tributo a un fin particular, claro está, siempre apoyados en una disposición legal.

Para reafirmar esto último, el fundamento lo encontramos dentro del primer párrafo del artículo 1o. de nuestro Código Fiscal de la Federación actual, que dice:

"Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto específico".

2.11. Los impuestos.

Conforme a la teoría de la tributación y a los tratadistas de la materia, la figura tributaria por excelencia son los impuestos. En el propio Código Fiscal de la Federación, se establece sin lugar a dudas, que los impuestos son los tributos más representativos, ya que se tratan como gravámenes a cargo de los particulares, diferentes de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejora y de los derechos.

Para saber que se entiende por impuesto, veremos que la fracción I del propio artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, define que:

Artículo 2o.

Fracción I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

Los impuestos presentan diferentes características y elementos que nos hacen clasificarlos de muy diversas formas.

Esta clasificación, es básica y tradicional, aceptada por la mayoría de los autores, aunque algunos no están de acuerdo con los puntos de vista, que se utilizan para diferenciarlos.

Existen dos criterios principales para distinguirlos: Un criterio basado en la repercusión de los impuestos y un criterio que llamaremos administrativo.

Así encontramos como primera clasificación, la que considera que los impuestos se dividen en directos e indirectos.

Según el criterio de la repercusión, el Licenciado Delgadillo Gutiérrez (52), dice que: "Los impuestos directos son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente".

Sergio Francisco de la Garza (53), define a los impuestos directos como "aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que indirectamente en su propio patrimonio", de acuerdo con este criterio, sería impuesto directo el Impuesto Sobre la Renta, los productos del trabajo, porque el trabajador es a quien se le retiene el impuesto, no puede trasladarlo a ninguna otra persona, recuperándolo en esa forma sino que gravita directamente sobre su patrimonio.

En los impuestos directos el sujeto percutido es también el sujeto incidido; no ocurre la traslación del impuesto a un tercero. Se identifica al sujeto obligado con el sujeto pasivo, como en el Impuesto Sobre la Renta.

Desde el punto de vista del criterio administrativo; los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son realmente estables y pueden recaudarse según listas nominativas conocidas como padrones de los contribuyentes, mientras que los impuestos indirectos son aquellos que se perciben en ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado o accidental, por lo que no pueden formarse listas nominativas de los contribuyentes.

(52) *Ibidem*, Pág. 77

(53) Sergio Francisco de la Garza, Citado por Gregorio Sánchez León, *Derecho Fiscal Mexicano*, Cárdenas Editor y distribuidor, México, 1980, Pág. 195.

En cuanto a los impuestos indirectos, según el criterio de repercusión, el legislador, no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste, trasladará el impuesto al pagador. Por su parte Gregorio Sánchez León (54), define a los impuestos indirectos diciendo que: "son aquéllos, que, por el contrario, el sujeto pasivo, puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva; ejemplo sería, en nuestro sistema fiscal el Impuesto al Valor Agregado, pues el contribuyente, mediante un cargo al precio de las mercancías vendidas o servicios prestados, lo traslada al consumidor y recupera el dinero que tuvo que pagar al fisco". (Artículos 1 y 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado).

En los impuestos indirectos, el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, el sujeto pasivo, traslada el impuesto a un tercero, sujeto pagador, quien es el que verdaderamente lo paga.

No es posible administrar los impuestos indirectos por medio de listas o de padrones de los contribuyentes debido a que estos impuestos se dan de manera disfrazada, de tal manera que el sujeto pagador no siente el impacto del impuesto.

El Licenciado Delgadillo Gutiérrez (55), por lo que hace a los impuestos directos, dice que éstos se dividen en:

- Personales.
- Reales.

Y define a los impuestos Personales diciendo que, son aquéllos en los que se toma en cuenta las condiciones de las personas, con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial. Por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta a las personas físicas.

(54) Gregorio Sánchez León, Op. Cit., Pág. 195.

(55) Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Op. Cit. Págs. 77 y 78.

Gregorio Sánchez León (56), también clasifica a los impuestos en personales y reales, y dice lo siguiente:

"Por lo que respecta a los impuestos personales, se tiene en cuenta fundamentalmente a la persona como sujeto pasivo del impuesto, de tal suerte que será impuesto personal o subjetivo cuando se encamina principalmente a las calidades de las personas gravando inicialmente la actividad humana; se dirige al pagador del impuesto o contribuyente. Como ejemplo de impuesto personal, tenemos el impuesto Sobre la Renta, el gravar el ingreso de las personas físicas".

Por lo que respecta a los impuestos reales, de nueva cuenta el Licenciado Delgadillo Gutiérrez (57), los define de la siguiente manera:

"Los impuestos reales recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como el Impuesto Predial. En ellos se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.

Y Gregorio Sánchez León (58), por su parte dice que: "Los impuestos reales son los que en esencia hacen abstracción de las personas como sujetos y gravan o recaen sobre las cosas, bienes y actos, como ejemplo de estos impuestos tenemos el que instituye la Ley General del Timbre, gravando los actos, contratos o documentos no mercantiles, porque al establecer la imposición al arrendamiento, en su artículo 5o. fracción II, declara como sujetos pasivos a las partes (por gravar el contrato en sí mismo), y a mayor abundamiento, en el título octavo establece: Son responsables solidarios del pago de los impuestos y derechos: 1.- Los contratantes que esta ley no señale como sujetos pasivos ...

(56) Gregorio Sánchez León, Op. Cit., Pág. 279.

(57) Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Op. Cit., Pág. 78.

(58) Gregorio Sánchez León, Op. Cit., Pág. 279.

El Licenciado Delgadillo (59), por otra parte dice que los impuestos indirectos se dividen también en:

- Impuestos sobre los actos.
- Impuestos sobre el consumo.

El impuesto sobre los actos es aquel que recae sobre las operaciones -actos- que son parte del proceso económico. Un ejemplo sobre los actos es el impuesto sobre Importación y Exportación.

Los impuestos sobre el consumo se establecen al realizarse la última fase del proceso económico que se está gravando y cuando realizan operaciones destinadas al consumo.

Por su parte Gregorio Sánchez León (60), hace otra clasificación de los impuestos y los divide en:

- 1.- Impuestos de Derrama.
- 2.- Impuestos Fijos.
- 3.- Impuestos Proporcionales.
- 4.- Impuestos Progresivos.
- 5.- Impuestos Regresivos.

Impuesto de Derrama. significa en términos generales, el repartimiento de un impuesto o gasto; el impuesto de derrama, es el que distribuye o derrama entre la totalidad de los sujetos deudores, el caudal a recaudar, previamente determinado por la autoridad administrativa, en la proporción que les corresponda de esa derrama. El impuesto de plusvalía es un impuesto claro de impuesto de derrama, como lo podemos apreciar de la lectura de los artículos 82, 86 y demás relativos de la Ley de Planeación y Urbanización del Estado de Michoacán.

(59) Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Op. Cit., Pág. 78.

(60) Gregorio Sánchez León, Op. Cit., Pág. 280.

Impuesto Fijo. Es el que establece la Ley señalando para su cobro una cantidad exacta e igual que debe pagarse por base unitaria gravable, bien sea esta una persona o cosa.

Impuesto Proporcional. Es cuando se exige conforme al coeficiente de aplicado a la base contributiva que lo hace aumentar o disminuir en relación a ésta. Tiene por base la cuota proporcional que señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.

Impuesto Progresivo. Es cuando el tipo de gravamen, aumenta a medida que lo hace la base impositiva. Explicándolo a través de la cuota diremos que la cuota progresiva aumenta al elevarse la base imponible, de tal suerte como ya lo dijimos anteriormente, que a unos aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria, con la cuota progresiva el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado.

El Impuesto Sobre la Renta, es progresivo, Briseño Sierra (61), explica que, la cuota progresiva se ha subdivido en directa e indirecta; la directa un crecimiento de la base gravable y de la cuota y puede ser por clases o secciones; la cuota proporcional, ya sea al valor del objeto o de la base, cuyo aumento produce la progresividad.

El Impuesto Regresivo. Es prácticamente una progresividad inversa, en cuanto a mayor base gravable menor es el porcentaje. En la regresividad, las cuotas disminuyen al aumentar la base imponible.

Además de la anterior clasificación, Gregorio Sánchez León (62), explica que los impuestos pueden ser instantáneos y periódicos.

Instantáneo, es cuando se cumple con el mismo mediante la realización del pago en un sólo acto y por única vez en un año fiscal. Ejemplo el uso y tenencia de vehículos.

(61) Briseño Sierra, Citado por Gregorio Sánchez León, Op. Cit., Pág. 281.

(62) Gregorio Sánchez León, Op. Cit., Pág. 282.

Periódico, es cuando requiere de pagos aislados y sucesivos o continuos a intervalos periódicos durante un ejercicio fiscal. Un ejemplo es este impuesto es el impuesto Sobre la Renta, que cubren los profesionistas de conformidad con lo previsto por el artículo 59 de la Ley de la Materia.

Por otra parte Gregorio Sánchez León (63), dice que los impuestos pueden ser Federales, Estatales y Municipales, atendiendo al sujeto activo de la obligación fiscal, tenemos que los impuestos pueden ser únicamente de tres clases. Federales, Estatales y Municipales. Lo anterior, porque la Constitución Federal en su artículo 31 fracción IV, sólo nos obliga a contribuir para el gasto público de esas Entidades como sujetos activos, de tal suerte que cuando a una entidad diversa de las indicadas, le sea atribuida la naturaleza de sujeto activo, ese tributo será inconstitucional en nuestro Régimen Federativo.

2.12. Los Derechos

El Código Fiscal de la Federación, define a los Derechos en la fracción IV del artículo 2o. que a la letra dice:

Fracción IV, Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepto, cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado ...

Ahora veremos que el Código Fiscal de la Federación, definió a los derechos como "las contraprestaciones requeridas por el poder público en pago de servicios de carácter administrativo prestados por él (artículo 3o.).

El Código Fiscal de 1967, los definió como "Las contraprestaciones requeridas por el poder público conforme a la Ley, en pago de un servicio". (artículo 3o.).

(63) *Ibidem*.

Y el Código Fiscal de la Federación de 1982, define a los derechos como "las contribuciones establecidas en Ley por los servicios que presta el Estado, en sus funciones de Derecho Público de la Nación".

El texto del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación actual, dice que:

Fracción IV, derechos son las contribuciones establecidas en Ley, por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, cuando en este último caso se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por presta servicios exclusivos del Estado ...

Entre los tributaristas mexicanos, Margáin Manautou (64), ha propuesto que se defina el derecho como "la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares".

Y para Pugliese (65), el derecho corresponde "a servicios del Estado de carácter jurídico administrativo que éste presta en su calidad de órgano soberano.

Para Ataliba (66), el derecho o tasa "es el instrumento de compensación al Estado por los gastos causados por la provocación o conveniencia de personas en relación a las cuales el Estado desenvuelve dicha actividad"; y es el 'tributo', vinculado cuya hipótesis de incidencia consiste en una actividad estatal directa e inmediatamente referida a lo obligado.

Sin embargo, algunos opinan que la obligación de pagar el derecho ex-lege porque para su nacimiento es necesario la conjugación de la hipótesis contenida en la norma legal y la realización del hecho generador. Su fuente nunca es un acuerdo de voluntades entre el contribuyente, que solicita el servicio y el Estado que lo presta, ni el pago del servicio depende de que el sujeto pasivo quiera pagarlo.

(64) Margáin Manautou, Citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág. 329.

(65) Pugliese, Citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág. 329.

(66) Ataliba, Citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág. 330.

Al respecto, Margáin Manautou (67), escribe que: "no por el hecho de que el particular sea el que debe provocar la prestación del servicio debemos concluir que los derechos se pagan voluntariamente. La provocation del servicio y el pago de su costo son dos momentos distintos. Aceptar que el pago de los derechos es voluntario, con base en que si el particular no desea cubrir ninguna cantidad por ese concepto, basta con que se abstenga de hacer uso de los servicios públicos, es crítica que también podría enderezarse al carácter de obligatoriedad que se da a los impuestos; si una persona no desea ser causante de un impuesto basta con que se abstenga de realizar los hechos gravados. En el momento en que el Estado presta un servicio particular cuyo costo debe ser sufragado por el usuario, surge la obligación a cargo de éste de pagarlo; en ese momento el particular coincidió en la situación prevista por la ley, como generadora del crédito fiscal.

De acuerdo a lo anterior, los principios de los derechos son:

- 1o. Es necesario que se preste el servicio.
- 2o. Debe tener el carácter de administrativo.
- 3o. Debe ser particular y divisible.
- 4o. Debe ser prestado por el Estado.
- 5o. Debe guardar razonable proporción con el costo del servicio.
- 6o. El cobro debe estar establecido en una Ley.

2.13. Contribuciones de Mejoras.

Nuestro Código Fiscal de la Federación, define a las contribuciones de mejoras en la fracción III del Artículo 2o. que a la letra dice:

Fracción III. Contribuciones de Mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

Según Dino Jarach (68), son atribuciones a cargo de aquellos que reciben un beneficio o una ventaja diferencial por una obra o servicio que no se presta o se hace para ellos exclusivamente, pero que les procura una ventaja especial.

(67) Margáin Manautou, citado por Sergio Francisco de la Gerza, Op. Cit., Pág. 320.

(68) Jarach Dino, Op. Cit., Págs. 182 y 183.

Mergáin Manautou (69), los define como "una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado como contribución a los gastos que ocasionó la realización de una obra o un servicio de intereses general y que los benefició o los beneficia en forma específica.

Giannini (70), señala que, "a veces el Estado, al dar satisfacción a una necesidad pública al propio tiempo que prevé al interés general de todos los ciudadanos, proporciona, por la propia índole de las cosas, una particular utilidad a quienes se encuentran en una situación especial respecto a las satisfacción de la necesidad. Así en el caso de la apertura o arreglo de una arteria urbana al propio tiempo que se consigue una mejora en los medios de comunicación y en la estética de la ciudad, que es lo que se pretende al realizar una obra pública en cuestión se produce necesariamente una ventaja especial para los propietarios de los inmuebles que confinan con la nueva vía.

Según Jacinto Faya Viesca (71), dice que la contribución de mejora es una especie del género de la contribución especial y consiste en que el obligado al pago no es en virtud que en forma directa recibe a causa de la obra realizada por el Estado.

Otros definen a las contribuciones de mejora como aquellas cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales. Es una prestación en dinero, en virtud de la cual el contribuyente obtiene un beneficio especial al verse incrementado el valor de un bien inmueble de su propiedad, como consecuencia de la realización de una obra pública.

Sus características son:

1. Es una prestación en dinero, ya que el contribuyente no recibe ningún incremento en su patrimonio, experimenta un beneficio especial consistente en el aumento del valor del inmueble de su propiedad, pero ello es como consecuencia de una obra pública, cuya propiedad es de el ente público. Se trata de una prestación en dinero pues el Estado lo requiere para pagar el costo de su obra.

(69) Mergáin Manautou, citado por Sergio Francisco de la Garza, Op. Cit., Pág. 353.

(70) Giannini, citado por Quintanilla Batierra J., Derecho Tributario Mexicano, Trillas, México, 1988, Pág. 68.

(71) Faya Viesca Jacinto.

2.- El presupuesto de hecho, es la realización de una obra pública que produce un aumento de valor de las propiedades vecinas. La plusvalía producida por la obra pública, debe ser atribuida al Estado, ese beneficio debe ser de carácter subjetivo e individual, la plusvalía de la propiedad es el límite del tributo, para cada contribuyente.

3.- El autor del hecho generador es la Administración Pública.

4.- El sujeto activo es el propietario del inmueble, cuyo valor aumenta como consecuencia de la obra.

5.- Los recursos que generan las contribuciones de mejora tiene afectación específica a una obra concreta, se deben manejar con fondos especiales, cuyo ingreso total no debe exceder el costo de la obra. Como ejemplos de obras de mejoras podemos señalar, el alumbrado público, que se pone a una zona, la creación de vías rápidas en otra zona, etc.

La contribución de mejora parece ser uno de los mejores caminos que puede emprender la moderna Administración Pública, ya que no es posible que la administración soslaye sus graves responsabilidades sociales, se justifica plenamente, desde una perspectiva política, social, económica y jurídica, la imposición de cargas económicas a todas aquellas personas que indudablemente reciben un beneficio en la plusvalía de sus inmuebles con todas esas acciones de la Administración, como son específicamente, la variedad de obras públicas que realiza fundamentalmente en las ciudades y poblaciones.

Cabe mencionar que en la Ley de Hacienda del Distrito Federal se contempla la contribución de mejora estableciendo en sus artículos 374 y 376 el llamado "Impuesto para Obras de Planificación", imposición destinada a aquellos propietarios o poseedores de predios que estén ubicados dentro del área de imposición establecida por la Ley.

Los artículos 417 y 418 de esta Ley Hacendaria, establecen además los denominados "derechos de cooperación para obras públicas", imponibles a los propietarios o poseedores de predios beneficiados con las obras; predios, que si son exteriores, deben dar frente a la calle donde se hubieran ejecutado las obras; y sin son interiores, deben tener acceso a la calle en que se hubieran ejecutado, en virtud de alguna servidumbre de paso.

Como podemos observar, la doctrina mexicana y su legislación financiera, no ha logrado unificar una determinada concepción de la contribución de mejoras, donde se precisen todos sus elementos. Sería deseable perfeccionar estas dos importantes Instituciones Financieras, las modernas finanzas y la colectividad a si lo exigen.

2.14. Aportaciones de Seguridad Social

Este tipo de contribuciones no se encontraba incluida en los Códigos Fiscales de 1938 y 1967. No es sino hasta la expedición del Código Fiscal de la Federación de 1983, cuando el legislador incluye esta figura jurídica.

El Código Fiscal de la Federación vigente, en su fracción II del propio artículo 2o. define que:

"Las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Aunque como hemos visto el Código Fiscal los enuncia como cualquier contribución, estas aportaciones de seguridad social, forman en realidad una especie de contribución especial, que son conocidas en la doctrina como exacción parafiscal, como contribuciones parafiscales o paratributarias, ya que si bien son de carácter obligatorio y están establecidas por el Estado y pueden hacerse efectivas en forma coactiva, con procedimientos iguales o similares a los que el Estado usa para el cobro de los tributos, no tiene como sujeto activo o acreedor de éstas prestaciones al Estado, sino a organismos públicos descentralizados con personalidad jurídica y patrimonio propios.

Ejemplos de estas contribuciones son las cuotas obrero-patronales que recaba el Instituto Mexicano del Seguro Social, las aportaciones que deben cubrir los patrones al INFONAVIT, las que hacen los empleados federales al ISSSTE y los efectuados por los miembros del Ejército y Marina al Instituto de Seguridad para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

Características:

1.- Constituyen una prestación en dinero, por estar revestidas de las características generales de los tributos, las aportaciones de seguridad social, al igual que los impuestos resultan ser prestaciones establecidas a cargo de los contribuyentes que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones que dichos contribuyentes tienen de acuerdo con la ley, obligaciones que en el caso de las cuotas aportadas al IMSS son establecidas por el Artículo 123 Constitucional (los patrones tienen la obligación de proporcionar a sus trabajadores atención médica, habitación, etc.), consecuentemente, esta prestación a cargo de los contribuyentes debe ser en dinero y no en especie.

2.- Se trata de prestaciones obligatorias, la fuente de ellas no está en la voluntad unilateral del obligado, ni tampoco surgen de un acuerdo de voluntad. La contribución deriva de la obligación que establece la ley especial respectiva, en este caso lo sería la Ley del Seguro Social, la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, la del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores y la del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas.

3.- Que estén establecidos a favor de organismos descentralizados o desconcentrados; de sociedades de participación estatal, de organismos gremiados, profesionales o sindicales. En consecuencia, no deben estar establecidos a favor de la Administración activa del Estado.

4.- En el Derecho Mexicano es indiferente el que esos ingresos estén previstos en el presupuesto o no los estén. Originalmente las parafiscalidades se presentan como fenómenos financieros extrapresupuestarios, y la doctrina señala esta circunstancia como propia de la parafiscalidad, pero a partir de 1965 quedaron incorporados al presupuesto, en el ramo de organismos públicos descentralizados, los ingresos de algunos de éstos organismos.

CAPITULO III

LA EVASION FISCAL Y EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

- 3.1. Concepto de Evasión Fiscal.**
- 3.2. Concepto de Defraudación Fiscal.**
- 3.3. La diferencia entre ambos conceptos.**

CAPITULO III

LA EVASION FISCAL Y EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

3.1. Concepto de Evasión Fiscal.

Creemos conveniente la inclusión de este pequeño capítulo, para hacer notar de que nuestra figura a estudio (La Defraudación Fiscal), suele denominársele muchas de las veces de otra manera como Evasión Fiscal; para lo cual definiremos correctamente cada una de ellas.

El diccionario jurídico (1), editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas, da un concepto de la Evasión Fiscal, diciendo que: "Es cualquier hecho, comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal, en virtud del cual una riqueza imponible a cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria.

La legislación fiscal, no define específicamente, que debemos entender por evasión fiscal, por eso tenemos que acudir a la doctrina y legislación de otros países.

Así pues, tenemos que la configuración del Delito de Defraudación Fiscal y el concepto de Evasión Fiscal, difieren según opiniones de los autores, y en el derecho positivo no constituyen términos equivalentes; por el contrario, es posible advertir una relación de subordinación entre ellos, ya en favor de uno o de otro.

En Argentina la "Evasión", no es una figura jurídica independiente, sino que está incluida en la "Defraudación" (Leyes 10658 y 11683 s.a. 45 y 48; Código Fiscal de Buenos Aires, de 1974, s.a. 33 y 35), y lo mismo ocurre en Alemania, donde se considera como delito tributario toda transgresión a deberes impuestos por la legislación tributaria en interés de la imposición, contemplando casos particulares que incluyen supuestos de culpa y de dolo o fraude hasta la elusión de los tributos o sea, lo que impropiedades suele llamarse "Evasión ilegal".

(1) Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Diccionario Jurídico, México, 1964, Pág. 1371.

Blumenstein (2), a su vez, califica como evasión la disminución del impuesto resultante de determinada conducta del obligado y comprende tanto la sustracción simple del impuesto como la sustracción calificada o defraudación; pero excluye el concepto de "elusión", o sea, la utilización de formas no estructuradas jurídicas autorizadas con el propósito de aliviar la carga tributaria.

En cuanto al proceder que suele comprenderse en lo dado a llamarse Evasión Legal, (legal o ilícita), esto es, aquel que sin infringir el texto de la ley procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas, atípicas, anómalas, lo denominamos alusión de la obligación fiscal, por adaptación de la expresión inglesa avoidance, que es muy representativa.

Al respecto, Flores Zavala Ernesto (3), dice que: "La evasión legal consiste en omitir el pago del impuesto por procedimientos legales, por ejemplo, un importador que no está dispuesto a pagar el impuesto establecido sobre la importación de determinada mercancía, deja de importarla; habrá evasión porque ha dejado de pagar el impuesto.

Esto a su vez, dice que, en la evasión legal pueden presentarse los siguientes casos generales:

1.- Cuando el impuesto está establecido en un pequeño territorio y el capital es movable, bastará con trasladarlo a un territorio no gravado para eludir el impuesto; esto sucederá siempre que no existan otras razones que lo impidan. Si por ejemplo, se establece que grave determinada industria, se provocará un desplazamiento de esa actividad hacia lugares no gravados, siempre que otros factores económicos no lo impidan. Esto explica porqué muchas operaciones sujetas al impuesto de compra venta sobre artículos de lujo del Distrito Federal; se realizaban en los que no regía este gravamen: esto era una evasión legal. Será ilegal sólo en el caso de que la operación se hubiera celebrado en el Distrito Federal y se hiciera aparecer que se celebró en sitio distinto.

(2) *Ibidem*.

(3) Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Porrúa, México, 1986, Págs. 294 y 295.

II.- Otra forma de evasión legal, ocurrirá cuando se establezca un impuesto sobre determinado producto o sobre determinadas rentas, y las demás no están gravadas o lo están en proporción menor; entonces habrá una tendencia de los capitales para abandonar las ramas gravadas para ser invertidas en aquellas menos gravadas o que no lo estén; esta evasión será también legal.

Y en cambio, dice que hay evasión ilegal, cuando para eludir el pago del impuesto se realizan actos violatorios de las normas legales, como por ejemplo: el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos, etc.

Y además agrega que la evasión legal, no sólo defrauda al fisco, sino también a los sujetos cumplidos; porque al señalarse las cuotas del impuesto y calcular su rendimiento, deberán tenerse en cuenta las pérdidas debidas al fraude. Esto será tanto más frecuente, cuanto más altas sean las cuotas y más molestos los procedimientos administrativos para la determinación del impuesto.

Por lo tanto, podemos agregar lo siguiente: Es así que la evasión legal, estriba en impedir por medios idóneos (no prohibidos por la ley), el nacimiento de la obligación impositiva que de otro modo hubiera correspondido para el caso de realizarse el hecho configurado en la ley tributaria.

Por otra parte, como dijimos anteriormente, que algunos autores difieren de la configuración del delito de defraudación fiscal y el concepto de evasión fiscal, al respecto de este último, el Licenciado Arturo Millán González (4) promulga que "la evasión fiscal no se encuentra expresamente citada como un delito, ni en una ley penal, ni en una ley administrativa, ni en un tratado internacional reconocido por México. Por lo que puede afirmarse que en el derecho mexicano: el delito de evasión fiscal no existe.

Por lo que: La Evasión Fiscal es sólo una conducta económica, social. Un comportamiento de una persona consistente en:

Escapar, por cualquier medio que le sea posible al cumplimiento de su obligación de pagar impuestos y demás contribuciones.

(4) Millán González Arturo, El Delito de Defraudación Fiscal y su Defensa Adecuada, Ediciones Rocar, México, 1994, Pág. 225.

En el Derecho Tributario comparado, no se define la evasión fiscal. No se haya un concepto legal en Suiza ni en Norteamérica, Alemania, en el artículo 10 de la *Reichsabgabemordnung*, considera a la evasión fiscal (*steuerumgehung*), como un abuso de las formas o posibilidades de adaptación del Derecho Civil.

Sin embargo, los autores italianos, reservan la palabra evasión para el fraude y el medio legal para eludir el impuesto le asignan el nombre de remoción. La evasión es ilícita y la remoción lícita. Tal es la opinión de Einaudi; Morselli, también adopta la misma posición Griozziotti, atribuye para la evasión legal el concepto de abstención. Eheber, reserva para las formas ilícitas, remisión o transformación, Larraz, caracteriza la ilicitud tributaria con los términos *fraus legis fisci*, que constituye una adaptación del concepto de fraude contra la ley, que Paulo delimita así: *contra legem facit qui id quod lex prohibet in fraudem vero qui salvis verbis legis sententiam ejus circumvenit*; en tanto que a ciertas formas de evasión legal las califica como economía de opción. (5).

En Latinoamérica, se ha consagrado las expresiones de evasión legal, para distinguirla de la ilegal. Algunos autores aplican los adjetivos: lícita o ilícita. Se ubica como problema genérico la elusión de la carga tributaria y como manifestaciones de la misma evasión legal o ilegal. En otros casos se atribuye como elemento comprensivo a la evasión y sus especies a aquellas o bien en relación de medios, los lícitos o ilícitos para un fin (evasión).

Obsérvese que la figura de la evasión legal, si bien es cierto ha sido controvertida en sus bases; no puede desconocerse, tiene su consagración en la terminología financiera aunque los términos con que se califica el proceso es vacilante y a veces inadecuado, ora por la ineficacia de las expresiones gramaticales para expresar los fenómenos tan notables de la realidad cambiante, por lo que se ha concedido mayor amplitud a las expresiones excediendo su significación natural, era utilizando vocabios que no prevén el debido encuadre, es decir, todas las vicisitudes del objeto que se desea configurar específicamente.

(5) Enciclopedia Jurídica Ormeba, Pág. 344.

Creemos que la evasión como término genérico, tal cual ha sido aceptado por cierta corriente muy importante de la terminología financiera es una caracterización propia, no desconocemos que el factor intención es uno de los presupuestos naturales de su existencia. El elemento ánimo debe actuar para que se de la evasión. Sin embargo, ese problema en la materia tributaria, no debe contemplarse como elemento motor o causal sino en los efectos, o sea en sus resultados, con lo que ya la intención carecería del rol fundamental con que jugaría en su sustantividad.

A nuestro criterio, en los alcances financieros, se está más a la noción del resultado derivado de los medios idóneos: legales o ilegales, lícitos o ilícitos; sin que importe la presencia o la ausencia del ánimo, es decir, que podremos aún hablar de evasión y de evasión legal, aun en caso de error o ignorancia, cuando no se ingresa, o se ingresa menos, procedimientos donde aparece la ausencia de voluntad pero que son sin embargo no prohibidos.

Estimamos impropios la distinción para el fraude y remoción para el caso de la licitud en la supresión del pago.

Remover importa, precisamente la licitud positiva que no siempre ocurre en la esfera del problema en examen, es decir, que la evasión muchas veces sucede por la inacción; es decir, en la omisión de realizar el hecho imponible.

3.2. Concepto de Defraudación Fiscal.

La palabra defraudar, según el diccionario de la Lengua Española, (6) significa: "Privar a alguien con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias de lo que le toca de derecho. Eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones".

Ahora bien, si le agregamos la palabra fiscal, que deriva de fisco, y que vendría siendo un adjetivo para aplicarse a todos los conceptos que atañen a la hacienda estatal, la tomaríamos a la defraudación como privar o evitar las obligaciones fiscales, es decir eludir el pago de algunas de las contribuciones en perjuicio de la hacienda estatal.

(6) Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Madrid, 1992, Pág. 475.

Por otro lado el diccionario para Juristas (7), define la defraudación como:

"Fraude cuyo perjuicio recae sobre los bienes que son del patrimonio público, en cualquiera de sus jerarquías".

Sin embargo, el diccionario jurídico del Instituto de Investigaciones de la Universidad Nacional Autónoma de México (8), define a la defraudación fiscal de la siguiente manera:

La defraudación supone la intención de dañar la realización de un acto voluntario o la ocultación (omisión) de cualquier circunstancia con relevancia fiscal, con el propósito deliberado de sustraerse en todo o en parte de una obligación fiscal.

La defraudación fiscal, es un delito excluido del Código Penal y de la legislación vigente sobre delitos del orden común, por ser un delito exclusivo del derecho tributario y, por consiguiente, legislado en ordenamientos tributarios de la Federación y de los Estados.

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

En el Pliego de envío al Congreso de Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947, el Presidente de la República, expresó que: "las autoridades fiscales, deberán asumir una actitud en principio, de mayor confianza en la buena fe del contribuyente, más las leyes habrán de prever el castigo severo de la defraudación fiscal, asimilándola cuando proceda como se hace en otros países, a un verdadero delito". Se inició de esta manera una nueva tendencia dentro de la política fiscal.

(7) Diccionario para Juristas, Juan Palomar de Miguel, Mayo Ediciones, México 1981, Pág. 389

(8) Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Op. Cit., Pág. 857.

Como consecuencia de esta nueva tónica en la política hacendaria del país, se convocó a la Tercera Convención Nacional Fiscal, celebrada en la Ciudad de México, en el año de 1947. Las conclusiones a las que se llegaron, motivaron una revisión en la legislación impositiva con apoyo en los principios generales siguientes:

- 1.- Una hacienda pública fuerte y organizada, no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes.
- 2.- Es necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad.
- 3.- El fisco declara su fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos e inspección y calificación como forma de control de los nuevos gravámenes.
- 4.- Unificación y simplificación de diversos impuestos.
- 5.- En principio cada causante no debe pagar sino un impuesto.
- 6.- Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

Como consecuencia directa del punto 6 de la anterior declaración, de principio tomada en la citada Convención, se expidió la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.

Tenía por objeto dicha ley elevar a la categoría de delito penado con sanciones corporales, el fraude al fisco cometido en los impuestos.

La mencionada ley tiene trascendencia dentro del orden jurídico penal positivo, puesto que por primera vez erige en delito conductas que anteriormente no tenían el carácter delictivo.

A partir del 30 de diciembre de 1947, a iniciativa del Secretario de Hacienda y Crédito Público, Mario Ramón Beteta, se expidió la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, se busca tutelar el interés del Estado encaminado al normal funcionamiento de su administración pública, ya que el bien jurídico, tutelado en la nueva ley es el patrimonio del Estado.

El fin de la norma, se explica en función de la necesidad de reprimir legalmente las conductas fraudulentas que ofenden al derecho del Estado respecto de los impuestos y contribuciones que van a engrosar su patrimonio.

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

De acuerdo a esta Ley, el delito de defraudación impositiva, se cometía en estos casos:

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

9.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente el monto de rentas o ingresos gravados.

En este "Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal", como llamó a la citada ley Alberto Sánchez Cortés (9), se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar, era inferior a cincuenta mil pesos y prisión de dos nueve años si excedía dicha cantidad. En caso de no poder precisar la cantidad defraudada, la pena fluctuaba en tres meses a nueve años. La determinación de las cantidades de hacia tomando en cuenta lo defraudado y lo que se intentó defraudar dentro de un ejercicio fiscal, aun cuando se trate de impuestos distintos. Además, el juez estaba facultado para imponer la suspensión de uno a cinco años e inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión industrial o actividad de los que emanan los créditos tributarios objeto de la defraudación.

Cabe hacer notar que esta ley adolecía de diversos defectos, muchos de los cuales fueron subsanados con posterioridad al vaciarse la mencionada ley en el capítulo quinto del título sexto del CFF. La ley de defraudación impositiva en Materia Federal tuvo una vida fugaz puesto que estuvo vigente sólo el año de 1948, sin embargo, la Secretaría de Hacienda nunca aplicó dicha ley tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de causantes. Al final de 1948 se promovieron reformas en vista de algunos errores dentro de la ley de Defraudación Impositiva. Al reformarse el CFF se recogieron en el título sexto los delitos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes, es así que con fecha 30 de diciembre de 1948 aparece publicado en el DO la reforma al CFF en la cual se adicionan los aa. 241 a 283, quedando comprendido el delito de defraudación fiscal en el capítulo quinto del título mencionado.

Es en el CFF publicado en el DO el 19 de enero de 1967 en el que se plasma vigente el concepto de defraudación fiscal el cual se ve distorsionado en el CFF que entro en vigor el 1o. de enero de 1981.

(9) Sánchez Cortes, Alberto, Diccionario Jurídico, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Porrúa, México, 1994, Pág. 858.

Al utilizar la palabra defraudación fiscal o fraude fiscal, la expresión debe llevar implícito el concepto de ilicitud siendo que algunos tratadistas utilizan el concepto de fraude legal, fraude lícito en contra de fraude ilegal y fraude ilícito buscando con esto distinguir entre el llamado concepto de planeación fiscal y defraudación.

El uso de las palabras fraude legal o lícito llevan en si mismas un contrasentido, pues parece absurdo hablar de fraude legal o lícito, por lo menos en el lenguaje jurídico, ya que la calificación del acto como "infracción" punible supone su ilicitud.

El legislador no da el concepto de defraudación fiscal en el Código Fiscal de la Federación vigente a la fecha (1995), en el artículo 108, que a la letra dice:

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

El Licenciado Millán González (10), respecto de la defraudación fiscal nos dice que:

▣ Es un delito especial, porque no está contenido dentro del Código Penal Federal, sino que está ubicado en una ley administrativa especial, el Código Fiscal de la Federación.

▣ Es un delito patrimonial, porque se comete en agravio del patrimonio del Estado. Y a su vez, siempre resulta beneficiado en su patrimonio un particular.

▣ Es un delito doloso porque para su realización, siempre se requiere el dolo. Sin el cual este ilícito deja de existir. Pues sin la existencia de un acto espontáneo y voluntario de una persona, con la intención de causar un daño, este delito nunca llega a consumarse.

▣ Es un delito de resultado, porque para su consumación es imprescindible que se materialice en dolo que lo creó, se consuma en un solo instante.

(10) Millán González Arturo, Op. Cit. Págs. 205 y 206.

« Es un delito de querrela necesaria, porque el ministerio público no puede actuar, sin previa querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Sin la cual la Procuraduría General de la República, no puede intervenir, aún teniendo conocimiento del caso.

3.3. La diferencia entre ambos conceptos.

La principal y única diferencia entre la evasión y la defraudación fiscal que podemos mostrar es la siguiente:

La figura de la evasión fiscal no se encuentra citada expresamente como un delito, en una ley penal ni administrativa en México; en cambio la defraudación fiscal si está contemplada como delito en el artículo 108 del Código Fiscal Federal, vigente a la fecha, (1995), que a la letra dice:

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

Por tanto esta figura de la evasión fiscal, no es una figura jurídica reconocida por el Derecho Positivo Mexicano, no se encuentra tipificada como delito. En la práctica actual suele denominarse, muchas de las veces, así por algunos profesionistas (abogados). Por lo tanto lo correcto es hablar de defraudación fiscal como tal.

CAPITULO IV

DEL DELITO EN GENERAL Y SUS ELEMENTOS.

- 4.1. Definición de Delito.**
- 4.2. Teoría Totalizadora o Unitaria.**
- 4.3. Teoría Analítica o Atomizadora.**
- 4.4. Elementos del Delito:
Positivos y Negativos.**

CAPITULO IV

DEL DELITO EN GENERAL Y SUS ELEMENTOS

4.1. Definición de Delito.

Uno de los factores más persistentes en la historia de la cultura es el delito. Este fenómeno se ha presentado desde la antigüedad y ha acompañado al hombre hasta nuestros días.

Debido a su persistencia, este fenómeno ha sido estudiado desde diversos puntos de vista y a través de los demás variados métodos no solo desde el punto de vista jurídico, sino también sociológico, filosófico, etc.

Jurídicamente el delito ha sido estudiado por las diversas escuelas teóricas, intentando cada uno de los autores dar una definición universal del delito. Resultaría demasiado amplia la exposición de las diferentes definiciones que sobre el delito han dado autores y tratadistas en diversas épocas, por lo que sólo haré mención de aquellas concepciones que a mi juicio son más relevantes.

En la antigua Roma, los delitos se consideraban como fuentes de las obligaciones, y eran divididos en delitos públicos (crimonia) y en delitos privados (delicta). La palabra delito, deriva del verbo latino delinquere, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley. Es claro que este significado no aporta los elementos necesarios para determinar lo que es el delito.

La noción formal del delito lo considera como "un acto sancionado por la ley con una pena". Como señala el maestro Eugenio Cuello Calón, (1) no es una definición, pues únicamente por medio de uno de sus "elementos" (la pena) trata de darte el carácter de delito y no es así, no toda conducta sancionada por la ley con una pena, es un delito, pues abundan infracciones administrativas, faltas, etc., que se sancionan con una pena sin ser delitos. Por otro lado, hay delitos que gozan de una excusa absolutoria y no por ello pierden su carácter delictuoso.

(1) Cuello Calón Eugenio, citado por Ignacio Villalobos, Derecho Penal Mexicano, Porrúa, México, 1990, Página 183.

"La sanción con penas es sólo un medio de represión extrínseco al hecho reprimido, que se usa en la actualidad, pero que cabe suponer, al menos ideológicamente que pudiera desaparecer, que sólo es empleado para la mayor parte de los delitos y no para todos ellos; y que también se usa para reprimir otros actos que no son delitos; todo lo cual lo inhabilita como dato para integrar la definición que se busca". (2)

La definición del delito en la Escuela Clásica, alcanza su perfección como el insigne maestro de Pisa, Francisco Carrara, el cual, en su *Programma di Diritto Criminale*, define el delito como "la infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso".

Analizando esta definición, encontramos que el delito es un ente jurídico, pues su esencia consiste en la violación a un derecho.

Dicho ente se caracteriza por ser la infracción a la ley del Estado, esto es, una violación a la ley, pero no cualquier ley, sino la del Estado; con esto se diferencia del pecado (violación de la ley divina), o el vicio (violación de la ley moral). Esta ley debe estar promulgada, ya que sin este requisito, la ley no sería obligatoria. "Sienta el principio de legalidad, que no puede haber delito ni pena sin ley promulgada con anterioridad por la autoridad estatal". (3)

El objetivo de la ley es proteger la seguridad de los ciudadanos, abarcando con esto la protección pública y privada.

La infracción debe ser resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, pues únicamente los actos de los hombres, ya sean de carácter positivo (acción) o negativo (comisión), pueden constituir delitos, es decir, sólo el hombre puede ser sujeto activo del delito, no las cosas ni los animales. Por otro lado se sustrae de la Ley Penal, el pensamiento, los deseos y las opiniones, pues no constituyen actos externos del hombre. En esta parte de su definición Carrara, consagra el principio de exterioridad.

(2) Villalobos Ignacio, *Derecho Penal Mexicano*, Porrúa, México, 1990, Página 194.

(3) Cabral Luis, *Compendio de Derecho Penal y otros Ensayos*, Editorial Abelardo Perrot, Buenos Aires, 1991, Pág. 31

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

Estos actos deben ser moralmente imputables, esto es, que sólo pueden cometer delitos los sujetos moralmente responsables. La responsabilidad es de carácter moral como consecuencia del libre albedrío, por lo tanto Carrara presupone la doctrina de libre albedrío y de la imputabilidad moral del hombre. Por último, ser políticamente dañoso, significa que el delito perturbe a todos los ciudadanos a la opinión de la seguridad, presentando así el daño mediato, además de inmediato.

De lo anterior se desprende que la definición de Carrara, descansa en tres postulados básicos:

- A) Principio de Legalidad.
- B) Principio de Exterioridad.
- C) Principio de Legalidad Moral.

La Escuela Positiva, considera al delito no como un ente jurídico, sino como un hecho de la naturaleza que existe en la realidad. Rafael Garofalo (4), dentro de la Escuela Positiva, distinguió los delitos naturales de los legales y definió el delito natural como "la violación de los sentimientos altruistas de piedad y de probidad poseídos por una población en la medida mínima que es indispensable para la adaptación del individuo a la sociedad".

Este mismo actor llama a los delitos legales o de creación política a aquellos actos que no atacan los sentimientos de piedad y de probidad porque si contrariarían a la ley penal.

Ignacio Villalobos (5), critica la teoría del delito natural, y así escribe en su obra titulada Derecho Penal Mexicano: "El Delito como tal es una clasificación de los actos hechas por especiales estimaciones jurídicas, aun cuando luego su concepto general y demasiado nebuloso haya trascendido al vulgo, o quizá por él mismo se haya formado como tal vez sucedió con la primera noción intuitiva de lo bueno, de lo útil, de lo justo, sin que por ello sea el contenido de estas apreciaciones un fenómeno natural".

(4) Rafael Garofalo, Citado por Ignacio Villalobos, Op. Cit., pág. 1995.

(5) Villalobos Ignacio, Op. Cit, Pág. 188.

El mismo autor continúa diciendo: "Cada delito en particular se realiza necesariamente en la naturaleza o en el escenario del mundo, pero no es naturaleza; la esencia de lo delictuoso, la delictuosidad misma, es un concepto a priori, una forma creada por la mente humana para agrupar o clasificar una categoría de actos, formando una universalidad, cuyo principio es absurdo querer, luego inducir de la naturaleza".

Como lo señale anteriormente, el delito ha sido estudiado desde varios puntos de vista y por diversos métodos, el delito, aunque puede ser visto como un fenómeno social, psicológico, político, etc., nos interesa estudiarlo desde el punto de vista jurídico. Como lo señala el maestro Fernando Castellanos Tena (6): "la definición jurídica del delito debe ser naturalmente formulada desde el punto de vista del Derecho, sin incluir ingredientes causales explicativos cuyo objeto es estudiado por ciencias fenomenológicas, como la Antropología, la Sociología, la Psicología Criminal y otras"

Expuesto lo anterior, la definición jurídica del delito puede elaborarse formal o substancialmente.

La definición jurídico formal toma en cuenta el propio orden jurídico, la misma ley positiva, pues en ella es donde se establece la sanción penal, que es lo que caracteriza al delito, es decir, se toma en cuenta exclusivamente las condiciones extrínsecas del acto.

Edmundo Mezger (7), considera que el delito, al cual llama hecho punible, es el conjunto de los presupuestos de la pena. El hecho punible es, una sanción típica, antijurídica, personalmente imputable y conminada con pena.

Para Cuello Calón, la noción formal del delito la suministra la ley positiva mediante la amenaza de una pena. Es pues, el delito la acción prohibida por la ley bajo una amenaza de pena, por lo tanto, si la ley no sanciona alguna acción, no existe el delito por nociva que sea ésta para la sociedad.

(6) Castellanos Tena Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, Porrúa, México, 1969, Pág. 128.

(7) Mezger Edmundo, Derecho Penal Parte General, Edit. Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1955, Pág. 82

Nuestro Código Penal en su artículo 7o. define al delito como "El acto u omisión que sancionan las leyes penales". Esta definición toma en cuenta principalmente a la pena, por lo que es una definición formal como lo señale anteriormente; en opinión, del maestro Ignacio Villalobos, este tipo de definiciones son ineficaces para caracterizar el delito, pues como él mismo lo señala "un acto es punible porque es delito; pero no es delito porque no es punible".

La pena es generalmente la consecuencia del delito, por lo tanto la punibilidad no es elemento del delito, sino algo externo al mismo.

4.2. Teoría Totalizadora o Unitaria.

Creemos que en este momento es pertinente abordar un tema, que tal vez en la actualidad ya no se debate, como antes, esto es, nos referimos a la forma de abordar el estudio del delito, existen dos formas para abordar el tema del delito, y es así como aparecen dos corrientes de penalistas, los que aceptan al delito integrado por elementos posibles de estudio en sí mismos, o sea la teoría analítica; y los que niegan la posibilidad del estudio en esa forma y que sostienen que tal estudio sólo puede ser en forma unitaria. De esta última teoría la llamada totalizadora o unitaria, hablaremos en primer término y después abordaremos a la analítica o atomizadora.

Para la teoría unitaria del delito es un todo que no admite su estudio en planos o niveles analíticos, apoyándose en argumentos Kelsenianos, donde toda consideración naturalista o finalista debía ser desterrada.

El tratadista italiano, Francisco Antolisei (8), es uno de los sostenedores de la teoría unitaria, quien nos dice:

"El delito es un todo orgánico, es un bloque monolítico el que si bien es cierto puede presentar aspectos diversos, de ningún modo es fraccionable".

(8) Antolisei Francisco, citado por Orellana Wierco Octavio, Teoría del Delito, Porrúa, México, 1994, Pág. 7.

También se puede incluir en la posición unitaria o totalizadora a la llamada Escuela Delictal que es la corriente penal nacional-socialista, que más bien se apoyó en razones políticas.

Por otra parte, los unitarios consideran al delito como 'bloque monolítico' que presentándose de acuerdo con Bettiol (9), como "una entidad que no se deja escindir (dividir), en elementos diversos, que no se deja, para usar una expresión vulgar rebanar".

Es decir, "el delito es un todo orgánico; es una especie de bloque monolítico el cual puede presentar aspectos diversos, pero no es en algún modo fraccionable", y su verdadera esencia, la realidad del delito no está en cada uno de sus componentes del mismo y tampoco en su suma, sino en el todo y en su intrínseca unidad: sólo mirando el delito bajo este perfil es posible comprender su verdadero significado; no debiéndose olvidar que el delito constituye una entidad esencialmente unitaria y orgánicamente homogénea.

Por su parte Orellana Wiarco (10), dice que: "La teoría unitaria o totalizadora centra su crítica a la posición analítica en que el estudio del delito se realizaba en varios 'fragmentos' sin vínculos de conexión entre sí, que presentaba una visión parcial del delito".

Sin embargo, la teoría analítica o atomizadora contempla al delito como un todo, pero acepta que pueda fraccionarse en elementos, y estos a su vez estudiarse en forma autónoma sin olvidar que los mismos se interrelacionan entre sí y que forman una unidad.

4.3. Teoría Analítica o Atomizadora

En cuanto a la teoría analítica, estudia el delito desintegrándolo en sus propios elementos pero considerándolos en conexión íntima al existir una vinculación indisoluble entre ellos, en razón de la unidad del delito; de aquí que estemos de acuerdo con los argumentos esgrimidos por los defensores de esta concepción, quienes demuestran la inconsistencia de las objeciones de los unitarios.

(9) Bettiol Giuseppe, citado por Celestino Porte Petit Candaup, Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal, Porrúa, México, 1990, Pág. 197.

(10) Wiarco Orellana Octavio Alberto, Teoría del Delito, Porrúa, México, 1994, Pág. 8.

Al respecto, Jiménez de Asúa (11), preclaro defensor de la postura analítica nos dice:

"Si examinemos la cuestión a fondo podría alegarse a un resultado, cuya formulación anticipamos para demostrarla enseguida: los partidarios de la teoría del delito, como conjunto no niegan la utilidad del análisis, y los que defendemos la exposición analítica de los caracteres del delito, afirmamos que va en mejor servicio de la síntesis. Más aun: vencidos -al menos por el momento y en apariencia- los regímenes totalitarios, quienes postularon las doctrinas penales allí desarrolladas, dan prudentes pasos hacia atrás, desdiciéndose de sus antiguos párrafos de político entusiasmo".

Por otra parte, reconocemos las más importantes consecuencias derivadas de la atomización del delito sin perder de vista su unidad, recordando el pensamiento de Petrocchi (12), "de que el análisis no es la negación de la unidad sino es el medio para realizarla, y es absurdo hablar de una consideración unitaria, que no tenga por base una consideración analítica".

Martínez Licona (13), por su parte ha dicho que, "si el método unitario o sintético estima el delito como un bloque monolítico y no completa esta posición, permitiendo que el análisis cabe en sus elementos, tan hondamente como sea posible, para separarlos conceptualmente, incurre en una limitación semejante, bien que de signo contrario, a la del procedimiento analítico que se dejara arrastrar por desmedido afán de atomizarlo todo y olvidará la gran síntesis funcional que el concepto del delito implica".

Balvé (14), observa en relación a la tesis analítica y unitaria que, "esta discusión hubiera sobrado, pues si hubieran sido un poco más cautos en el uso de los términos análisis y síntesis, hubieran distinguido su significado en gramática, en dialéctica, en las ciencias experimentales y en las especulativas y además hubieran tenido en cuenta el carácter esencialmente sintético de la técnica jurídica".

(11) Jiménez de Asúa, citado por Orellana Wiarco Octavio A., Op. Cit., Pág. 8.

(12) Petrocchi, citado por Celestino Porte Petit Candaudap, Op. Cit., Pág. 197.

(13) Martínez Licona, citado por Celestino Porte Petit Candaudap, Op. Cit., Pág. 197.

(14) Balvé Palles, citado por Celestino Porte Petit Candaudap, Op. Cit., Págs. 197 y 198.

Ahora vemos que además, existe otra concepción, la de Cavallo (15), que según su parecer dice: "el delito debe ser estudiado desde el punto de vista orgánico general, anatómico y funcional, es decir, es obligado estudiarlo antes en su unidad, analíticamente en cada una de las notas o elementos que la componen y, por último, en la organización de estos en las varias formas a través de las cuales puede presentarse, debiendo ser estudiado por tanto, desde los siguientes puntos de vista, imprescindibles y recíprocamente integrados: unitario analítico y sintético".

4.4. Elementos del Delito: Positivos y Negativos.

Positivos.

Conducta.

El requisito primario para la existencia del delito es la conducta humana. De acuerdo con el maestro Fernando Castellano Tena (16), por conducta debe entenderse "el comportamiento voluntario, positivo o negativo (acción u omisión), encaminado a un propósito".

El aspecto positivo de la conducta es la acción, que debe entenderse como la voluntad manifestada por un movimiento del organismo, el cual produce un cambio o pone en peligro de cambio, al mundo exterior. El aspecto negativo de la conducta es la omisión, que consiste en una falta de ejecución de un hecho positivo exigido por la Ley. "En los delitos de acción se hace lo prohibido en los de omisión se deja de hacer lo mandado expresamente. En los de acción se infringen una ley prohibitiva y en los de omisión una dispositiva", (17).

Los delitos de omisión pueden revestir dos formas: la omisión simple que consiste en la falta de actividad de una conducta ordenada con independencia del resultado material; y la comisión por omisión que consiste en la producción de un resultado material por la falta de actividad.

(15) Cavallo, citado por Celestino Porte Petit Candaup, Op. Cit., Pág. 108.

(16) Castellano Tena, Fernando, Op. Cit., Pág. 149.

(17) *Ibidem*. Pág. 153.

Son elementos constitutivos de la conducta, y a veces un resultado material y un nexo de causalidad. Sin embargo, en los delitos de omisión simple, no hay resultado material, el tipo se llena con la falta de actividad ordenada.

Tipicidad.

La tipicidad es el encuadramiento de la conducta con la descripción legal.

El comportamiento humano voluntario, encaminado a la producción de un resultado para constituir un delito, ha de estar descrito anticipadamente en un tipo especial del Derecho Penal. La descripción de una conducta que lleva a cabo el legislador en una ley se llama tipo.

Nuestra legislación acepta el principio "*Nulum Crimen Sine Tipo*", es decir, que no existe delito sin una descripción legal que haga referencia al mismo.

Tal principio lo vemos en el Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuando nos dice:

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 de que se trata.

Es conveniente señalar que no es lo mismo tipo y tipicidad.

Señala el maestro Castellanos Tena, que: El tipo es la creación legislativa, la descripción que el Estado hace de una conducta con los preceptos penales. La tipicidad es la adecuación de una conducta concreta con la descripción legal formulada en abstracto.

De acuerdo con Orellana Wiarco (18), "El tipo resulta ser expresado en forma simplista como, la descripción legal de una conducta delictiva; y la tipicidad como el exacto encuadramiento de esa conducta al tipo".

(18) Orellana Wiarco Octavio Alberto, Op. Cit., Pág. 17.

Podemos concluir entonces, que el tipo penal es requisito anterior indispensable para poder configurar la tipicidad. Sin tipo no hay tipicidad.

Antijuridical.

La antijuridicidad es un elemento esencial para la integración del delito, toda conducta humana para ser delictuosa ha de ser antijurídica.

El Derecho Penal se constituye por un conjunto de normas dirigidas a motivar al ciudadano contra el delito, por medio de prohibiciones o mandatos respaldados por la amenaza de una pena.

Los hechos que infringen estas prohibiciones o mandatos son antijurídicos. "Un hecho antijurídico, es un hecho prohibido o distinto al ordenado por la norma" (19).

Comúnmente se acepta como antijurídico lo contrario a derecho. Sin embargo, no basta una antijuridicidad cualquiera o la infracción de una ley para que exista un delito. Debe ser la infracción a una ley penal.

El afamado maestro Luis Jiménez de Asúa (20), al referirse a la antijuridicidad nos dice que:

Provisionalmente puede decirse que es lo contrario a Derecho. Por tanto no basta que el hecho encaje descriptivamente en el tipo que la ley ha previsto, sino que se necesita que sea antijurídico, contrario al derecho.

Sin embargo, el propio tratadista español, nos explica que esta definición en realidad, no nos lleva al conocimiento de lo que es contrario a derecho.

Prosiguiendo esa línea marcada por Liast, Mayer (21) y otros autores, otros pensadores han expuesto que la esencia de la antijuridicidad, la encontramos en la protección de bienes jurídicos, expresión de los valores, ético sociales plasmadas por el legislador en la ley.

(19) Mir Puig Santiago, Derecho Penal Parte General, Editorial PPU, Barcelona, 1990, Pág. 122.

(20) Jiménez de Asúa Luis, citado por Orellana Wiarco, Op. Cit., Pág. 24.

(21) Liast y Mayer, citado por Orellana Wiarco, Op. Cit., Pág. 26.

A su vez el penalista mexicano Sergio Vela Treviño (22), con base en una exposición sistemática de los temas apuntados, define a la antijuricidad como: "El resultado del juicio valorativo de naturaleza objetiva que determina la contrariedad existente entre una conducta típica y la norma jurídica, en cuanto se opone la conducta a la norma cultural reconocida por el Estado".

También en el estudio de la antijuricidad, destaca el pensamiento de Carlos Bending (23), quien expuso, que al cometerse un delito, éste no resulta contrario a la ley, puesto que la conducta del sujeto activo, se ajusta a lo previsto en la ley, lo que viola dicho sujeto no es la ley, sino la norma subyacente en la ley. A manera de ejemplo, cuando un sujeto mata a otro, su conducta, se adecúa a lo previsto en la ley que dice: *Comete el delito de homicidio el que priva de la vida a otro, así pues resulta que el sujeto lo que viola es la norma, en realidad contradice los valores culturales, "no matarás", implícito en la descripción típica en la ley.*

Por otro lado, la oposición a la ley penal puede ser formal y material. La antijuricidad por cuanto se opone a la ley del Estado y material por cuanto afecta los intereses prometidos por dicha ley. Dicho de otra manera, el contenido material de la antijuricidad consiste en la lesión o puesta en peligro de los bienes jurídicos o de los intereses jurídicamente protegidos, o en el solo atentado contra el orden instituido por los preceptos legales; mientras que el contenido formal es la violación del precepto positivo, derivado de los órganos del Estado.

Imputabilidad.

"El hombre es el sujeto activo del delito pero para que legalmente tenga que cargar con una consecuencia penal, es necesario que tenga el carácter de imputable" (24).

(22) Vela Treviño, Sergio, citado por Orellana Wiarco, Op. Cit., Pág. 26.

(23) Bending Carlos, citado por Orellana Wiarco, Op. Cit., Pág. 28.

(24) Pavón Vasconcelos, Francisco, Manual de Derecho Penal Mexicano, Porrúa, México, 1974, Pág. 339.

Carrancá y Trujillo dice que será imputable "... todo aquel que posea, al tiempo de la acción, las condiciones psíquicas exigidas, abstracta e indeterminadamente por la ley para poder desarrollar su conducta socialmente; todo el que sea apto e idóneo jurídicamente para observar una conducta que responde a las exigencias de la vida de la sociedad humana" (25).

El penalista italiano Maggiore (26), declara que:

"La imputabilidad es el conjunto de condiciones psíquicas que requiere la ley para poner una acción a cargo del agente. Estas condiciones se resumen en el concepto de libertad. Imputabilidad equivale a libertad.

De acuerdo con Castellanos Tena (27), "La imputabilidad es pues, el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mentales en el autor en el momento del acto típico penal, que lo capacitan para responder al mismo.

Comúnmente se afirma que la imputabilidad está determinada por un mínimo físico representado por la edad y otro psíquico, consistente en la salud mental.

Mayer (28) dice que:

"La imputabilidad es la posibilidad condicionada por la salud mental y por el desarrollo del autor, para obrar según el justo conocimiento del deber existente".

Por su parte Liszt (29), agrega:

"Es la capacidad de obrar en el Derecho Penal, es decir, de realizar actos referidos al Derecho Penal que traigan consigo las consecuencias penales de la infracción.

(25) Carrancá y Trujillo, Raúl, Derecho Penal Mexicano, Porrúa, México, 1977, Pág. 389.

(26) Giuseppe Maggiore, citado por Orellana Wiarco, Op. Cit., Pág. 34.

(27) Castellanos Tena, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, Porrúa, México, 1994, Pág. 218.

(28) Max Ernesto Mayer, Citado por Castellanos Tena, Op. Cit., Pág. 218-

(29) Franz Von Liszt, Citado por Castellanos Tena, Op. Cit., Pág. 218-

El Código Penal Italiano de 1930, recoge la opinión de que la imputabilidad, se fundamenta en la posibilidad del sujeto de conducirse de acuerdo, o no, a la ley, y declara: *que es imputable el que tiene capacidad de entender y querer.*

El Código Penal para el Estado de Coahuila de 1963, en su artículo 36 dice:

Imputabilidad.- Es imputable penalmente la persona mayor de 16 años que, en el momento de cometer la conducta típica, tenga la capacidad para comprender su carácter ilícito y de determinar aquella en razón de esa comprensión.

Podemos decir que, en la imputabilidad, apoyándonos en la doctrina y en la ley mencionada, exige dos límites mínimos para su existencia:

A) Un límite físico, es decir, una edad mínima en la que el sujeto al alcanzar determinado desarrollo psíquico para podersele considerar imputable;

B) Un límite psíquico, o sea, la capacidad de "entender" y "querer", que aluden los códigos italiano y el de Coahuila.

En pocas palabras podemos definir la imputabilidad como la capacidad de entender y querer en el campo del Derecho Penal.

Culpabilidad.

El maestro Castellanos Tena (30), dice: "La imputabilidad funciona como presupuesto de la culpabilidad y constituye la capacidad del sujeto para entender y querer en el campo penal.

Por lo tanto para que un sujeto pueda ser culpable, se requiere como presupuesto indispensable la imputabilidad del mismo.

Delimitado el ámbito respectivo, corresponde externar la noción sobre la culpabilidad.

(30) Castellanos Tena, Op. Cit., Pág. 233.

Según Cuello Calón (31), se considera culpable una conducta, cuando a causa de las relaciones psíquicas existentes entre ella y su autor, debe ser jurídicamente reprochada.

Para el maestro Jiménez de Asúa (32), dice que: "en el más amplio sentido puede definirse la culpabilidad como el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica".

Y para Villalobos (33), "la culpabilidad, genéricamente, consiste en el desprecio del sujeto por el orden jurídico y por los mandatos y prohibiciones que tiene a constituirlo y conservarlo, desprecio que se manifiesta por franca oposición en el dolo, o indirectamente por indolencia o desatención nacidas del interés o subestimación del mal ajeno frente a los propios deseos, en la culpa".

Existen dos corrientes principales sobre la naturaleza jurídica de la culpabilidad: la psicológica y la normativa.

La teoría psicológica considera que la culpabilidad radica en el psique del sujeto como un nexo intelectual y emocional que liga al individuo con su acto.

Por tanto el estudio de la culpabilidad requiere del análisis del psiquismo del agente, a fin de indagar en concreto cual ha sido su actitud respecto al resultado objetivamente delictuoso.

"Lo cierto es que la culpabilidad con base psicológica, consiste en un nexo psíquico entre el sujeto y el resultado; lo cual siempre quiere decir que contiene dos elementos: uno volitivo; o como lo llama Jiménez de Asúa, emocional; y otro intelectual. El primero indica la suma de dos querer: de la conducta y del resultado; y el segundo el intelectual, el conocimiento de la antijuricidad de la conducta" (34).

(31) Cuello Calón, Eugenio, Citado por Fernando Castellanos Tena, Op. Cit. Pág. 233.

(32) Jiménez de Asúa, Citado por Fernando Castellanos Tena, Op. Cit. Pág. 233.

(33) Villalobos Ignacio, Citado por Fernando Castellanos Tena, Op. Cit. Pág. 234.

(34) Jiménez de Asúa, Citado por Fernando Castellanos Tena, Op. Cit. Pág. 234.

Luis Fernández Doblado (35), se expresa así: "Para la doctrina que comentamos, la culpabilidad es considerada como relación subjetiva que media entre el autor y el hecho punible, y como tal, su estudio supone el análisis del psiquismo del autor, con el objeto de investigar concretamente cuál ha sido la conducta psicológica que el sujeto ha guardado en relación al resultado objetivamente delictuoso".

Roberto Muñoz Ramón (36), sostiene "entre otras cosas, que para los psicólogos la culpabilidad se agota sólo en el hecho psicológico.

El maestro Castellanos Tena, señala que la ley positiva mexicana se adhiere a la teoría psicológica.

La teoría normativa considera que la culpabilidad no radica en la psique del sujeto, sino que es la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica a la luz de las normas del deber.

"Para esta doctrina, el ser de la culpabilidad lo constituye un juicio de reproche; una conducta es culpable, si a un sujeto capaz, que ha obrado con dolo o culpa, le puede exigir el orden normativo una conducta diversa a la realizada. La presencia del normativismo consiste en fundamentar la culpabilidad, o sea, el juicio de reproche, en la exigibilidad o imperatividad dirigida a los sujetos capacitados para comportarse al deber. La exigibilidad sólo obliga a los imputables que en el caso concreto puedan comportarse conforme a lo mandado. Así, la culpabilidad no nace en ausencia del poder comportarse de acuerdo con la exigibilidad normativa, por faltar un elemento básico del juicio de reprochabilidad. Ese juicio surge de la ponderación de dos términos; por una vertiente, una situación real, una conducta dolosa o culposa, cuyo autor pudo haber evitado; y, por la otra un elemento normativo que le exigía un comportamiento conforme al derecho, es decir, el deber ser jurídico" (37).

(35) Fernández Doblado, Luis, Citado por Fernando Castellanos Tena, Op. Cit. Pág. 235.

(36) Roberto Muñoz Ramón, Citado por Fernando Castellanos Tena, Op. Cit. Pág. 235.

(37) Castellanos Tena Fernando, Op. Cit. Pág. 235 y 236.

Reinhard Maurach (36), jurista alemán contemporáneo escribe:

"Culpabilidad es reprochabilidad. Con el juicio desvalorativo de la culpabilidad, se reprochará al autor el que no ha actuado conforme a derecho, el que se ha decidido en favor del injusto, aún cuando podría comportarse conforme a Derecho, aun cuando podía decidirse en favor del Derecho".

La culpabilidad generalmente se configura en dos especies (dolo y culpa) según el agente dirija su voluntad consciente a la ejecución del hecho tipificado en la ley como delito, o cause igual resultado por medio de su negligencia o imprudencia. Se puede delinquir mediante un determinado intención delictuosa (dolo) o por descuidar las precauciones indispensables exigidas por el Estado para la vida gregaria (culpa). Sin embargo antes de la multicitada reforma del 10 de enero de 1994, en nuestra legislación penal la culpabilidad podía revestir tres formas: dolo, culpa y preterintención.

Ahora bien, en el Código Penal reformado se excluye la preterintencionalidad como una tercera forma o especie de la culpabilidad, que antes se incluía.

Y actualmente el artículo 8 del Código Penal para el Distrito Federal, señala:

"Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente".

Según Eugenio Cuello Calón (39), 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.

En el dolo, la voluntad consciente está encaminada a la producción de un hecho penalmente tipificado.

(36) Reinhard Maurach, Citado por Castellanos Tena, Fernando, Op. Cit., Pág. 236.

(39) Cuello Calón, Eugenio, Citado por Castellanos Tena, Fernando, Op. Cit., Pág. 239

Ahora Cuello Calón (40) habla de la culpa diciendo:

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

En la culpa la voluntad no está dirigida a la producción de un hecho penal tipificado, sin embargo éste se produce porque se obra sin la diligencia debida, omitiendo los deberes de cuidado correspondientes.

Ahora el artículo 9 del Código Penal reformado señala:

"Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previniendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la Ley.

Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previo siendo previsible o previo confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales".

Punibilidad.

La punibilidad consiste según Castellanos Tena (41), en: "El merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta".

Un comportamiento es punible cuando se hace acreedor a la pena; tal merecimiento acarrea la conminación legal de aplicación de esa sanción"

También se utiliza la palabra punibilidad con menos propiedad, para significar la imposición concreta de la pena a quien ha sido declarado culpable de la comisión de un delito.

(40) *Ibidem*.

(41) Castellanos Tena, Fernando, *Op. Cit.*, Pág. 275.

En otros términos: es punible una conducta cuando por su naturaleza amerita ser penada.

En resumen, punibilidad (42), es:

- a) Merecimiento de penas.
- b) Conminación estatal de imposición de sanciones si se llenan los presupuestos legales.
- c) Aplicación fáctica de las penas señaladas en la ley.

Resulta conveniente, por último, decir que, el maestro Castellanos Tena (43), considera que las condiciones objetivas de punibilidad (cuya naturaleza aún no ha sido satisfactoriamente precisada), tampoco constituyen, a nuestro criterio, elementos esenciales del delito, sólo por excepción son exigidas por el legislador, como condiciones para la imposición de la pena.

Queremos entender con esto, que las condiciones objetivas de punibilidad no son elementos esenciales del delito, pues se presentan esporádicamente lo que no puede suceder con un elemento esencial.

Negativos.

Ausencia de Conducta

La omisión es una forma negativa de la acción. De acuerdo con Cuello Calón (44), "la omisión consiste en una inactividad voluntaria cuando la Ley Penal, impone el deber de ejecutar un hecho determinado". Sin embargo, para Sebastián Soler (45), el delincuente puede violar la ley sin que un solo músculo de su cuerpo se contraiga por medio de una omisión o abstención.

(42) *Ibidem*.

(43) *Ibidem*, Pág. 132.

(44) Cuello Calón Eugenio, Citado por Castellanos Tena Fernando, Op. Cit. Pág. 153.

(45) Soler Sebastián, Citado por Castellanos Tena Fernando, Op. Cit. Pág. 153.

Según Eusebio Gómez (46), "son delitos de omisión aquellos en los que las condiciones de donde deriva su resultado reconocen, como base determinante la falta de observancia, por parte del sujeto de un precepto obligatorio".

Dentro de la omisión debe distinguirse la omisión simple u omisión propia de la comisión por omisión u omisión impropia.

El maestro Porte Petit (47), estima como elementos de la omisión propia:

- a) Voluntad o no voluntad (delitos de olvido);
- b) Inactividad y
- c) Deber jurídico de obrar, como una consecuencia consistente en un resultado típico.

Afirma que la omisión simple "consiste en un no hacer, voluntario o culposo, violando una norma preceptiva, produciendo un resultado típico".

Por otra parte comenta que en la comisión por omisión, hay una doble violación de deberes; de obrar y de abstenerse, y por ello se infringen dos normas: una preceptiva y otra prohibitiva. "Existe un delito de comisión por omisión, cuando se produce un resultado típico y material, por un no hacer, voluntario o culposo (delitos de olvido), violando una norma preceptiva (penal o de otra rama del Derecho) y una norma prohibitiva".

"Es pues, la ausencia de conducta uno de los aspectos negativos o mejor dicho impeditivos de la formación de la figura delictiva, por ser la actuación humana positiva o negativa, la base indispensable del delito como de todo problema jurídico" (48).

(46) Eusebio Gómez, Citado por Castellanos Tena Fernando, Op. Cit. Pág. 153.

(47) Porte Petit, Citado por Castellanos Tena Fernando, Op. Cit. Pág. 153.

(48) Castellanos Tena, Fernando, Op. Cit. Pág. 162.

En otra parte hemos escuchado en que si falta alguno de los elementos esenciales del delito, éste no se integrará, en consecuencia, si la conducta está ausente, evidentemente no habrá delito a pesar de las apariencias.

Según las últimas reformas del Código Penal para el Distrito Federal en Materia del Fuero Común para toda la República en Materia de Fuero Federal, publicadas en el Diario Oficial de la Federación, el 10 de enero de 1994, (49) la ausencia de conducta, se contempla en la fracción I del artículo 15 la cual dice:

El delito se excluye cuando: I.- El hecho se realice sin intervención de la voluntad del agente.

Atipicidad.

Cuando no se integran todos los elementos en el tipo legal, se presenta el aspecto negativo del delito, llamado atipicidad.

Castellanos Tena (50), dice que "la atipicidad es la ausencia de adecuación de la conducta al tipo. Si la conducta no es típica, jamás podrá ser delictuosa.

Según se señala en el Artículo 14 3er. párrafo de nuestra Constitución, "En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una Ley, aplicable al delito de que se trata".

Si una conducta, no se adecua exactamente a la ley aplicable al delito, no se conformará al ilícito. Existe una conducta y existe un tipo, pero aquélla no se amolda puntualmente a éste.

Por otro lado, si lo que sucede es que no existe un tipo legal que describa la conducta, entonces se está en un caso de falta de tipo.

(49) Antes de la reforma la ausencia de conducta se encontraba establecida en la misma fracción I del Artículo 15 del Código Penal de la siguiente manera, "Son circunstancias excluyentes de responsabilidad penal: I.- Incurrir el agente en actividad o inactividad involuntaria.

(50) Castellanos Tena Fernando, Op. Cit., Pág. 174.

"En el fondo, en toda atipicidad, hay falta de tipo; si un hecho específico no encuadra exactamente en el descrito por la ley, respecto de él no existe tipo" (51).

En las reformas antes mencionadas al Código Penal, tuvo a bien incluirse dentro de las causas de exclusión del delito la fracción II del Artículo 15, la cual contempla la atipicidad:

Artículo 15

II.- Falta alguno de los elementos del tipo penal del delito de que se trate;

Ausencia de Antijuricidad.

La ausencia de antijuricidad, se da cuando la conducta típica está en aparente oposición al derecho, y sin embargo, no es antijurídica, por mediar alguna causa de justificación.

Las causas de justificación, representan el elemento negativo de la antijuricidad. También se les llama justificantes, causas eliminatorias de la antijuricidad o causas de licitud.

Es conveniente señalar que no es lo mismo causas de justificación que causas de exclusión (antes de la citada reforma, llamadas circunstancias excluyentes de responsabilidad, Artículo 15 del Código Penal del Distrito Federal), pues estas últimas comprenden no sólo a las justificantes, sino también a los demás aspectos negativos del delito (falta de conducta, atipicidad, causas de inimputabilidad y causas de inculpabilidad). Por lo tanto, toda causa de justificación, es causa de exclusión del delito, pero no toda causa de exclusión del delito es justificante.

Las causas de justificación reconocidas en nuestra legislación son: legítima defensa, estado de necesidad, cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho. antes de la reforma, se incluían la obediencia jerárquica e impedimento legítimo, sin embargo, como en el fondo estas dos causas de justificación son la especie del cumplimiento de un deber, se suprimieron estas figuras.

(51) *Ibidem*, Pág. 175.

Inimputabilidad.

La inimputabilidad es el aspecto negativo de la capacidad de entender y de crear del sujeto. Es decir, que el sujeto no tenga capacidad de entender el carácter ilícito del hecho y de conducirse de acuerdo con esa comprensión, por alguna causa psicológica o por su desarrollo mental retardado. (52)*

Después de la reforma del 10 de enero de 1994, se establece dentro de las causas de exclusión del delito, en su fracción VII, lo siguiente:

Artículo 15.....

VII.- Al momento de realizar el hecho típico, el agente que no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquél o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, a no ser que el agente hubiere provocado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico, siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible.

Por tanto, el inimputable como anota Jiménez de Asúa (53), es psicológicamente incapaz de forma pasajera o permanente, para toda clase de acciones.

Inculpabilidad.

El aspecto negativo de la culpabilidad es la inculpabilidad. Para que el sujeto sea culpable, precisa la intervención del conocimiento y de la voluntad, por lo tanto la inculpabilidad se refiere a estos dos elementos: el de voluntad o volitivo o emocional. Toda causa eliminadora de alguno de estos dos elementos, debe ser considerada, como causa de inculpabilidad.

(52) En nuestra legislación se establecía dentro de las circunstancias excluyentes de responsabilidad, las causas de inimputabilidad en el Artículo 15 fracción II del Código Penal Federal, el cual a la letra decía:

Artículo 15.- Son circunstancias excluyentes de responsabilidad:

II.- Padecer el inculpaado al cometer la infracción, trastorno mental o desarrollo intelectual retardado que le impide 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

(53) Jiménez de Asúa, citado por Castellanos Tena, Fernando, Op. Cit., Pág. 184.

Las causas de inculpabilidad que impiden el elemento intelectual o el volitivo, son el error esencial de hecho y la coacción sobre la voluntad.

Las causas de inculpabilidad, señala el maestro Castellano Tena (54), difieren de las de inimputabilidad; en tanto las primeras se refieren a la conducta completamente capaz de un sujeto, las segundas afectan precisamente ese presupuesto de capacidad para obrar penalmente, en diversa forma y grado.

Sobre el mismo asunto Jiménez de Asúa (55), expresa, la diferencia entre la causa de inculpabilidad y las de inimputabilidad es primaria: el inimputable es psicológicamente incapaz. Y lo es para toda clase de acciones, ora de un mundo perdurable como el enajenado, bien transitoriamente, pero durante su trastorno en los casos de enajenación pasajera o de embriaguez, en aquéllos países en que la embriaguez funciona como eximente. En cambio, el inculpaado es completamente capaz y si no le es reprochada su conducta es porque a causa de error o por no podérsele exigir otro modo de obrar, en el juicio de culpabilidad, se le absuelve. Más para las otras acciones su capacidad es plena.

Excusas absolutorias.

Las excusas absolutorias, Orellana Wiarco (56), dice que: Son aquellas específicas y excepcionales causas por las cuales el legislador deja impune una conducta típica, antijurídica y culpable.

En el caso de las excusas absolutorias opera el criterio de utilidad mencionado en el punto anterior, pues muchas causas revelan que el legislador prefirió aplicar medidas de política criminal, a pesar de que el principio de justicia reclamara la imposición de una pena.

Jiménez de Asúa (57), en forma didáctica, señala que con las causas de justificación no hay delito, en las causas de inimputabilidad, no hay delincuente y en las excusas absolutorias no hay pena.

(54) Castellanos Tena, Fernando, Op. Cit., Pág. 184.

(55) Jiménez de Asúa, Op. Cit., Pág. 389.

(56) Orellana Wiarco, Octavio Alberto, Teoría del Delito, Porrúa, México, 1994, Pág. 79.

(57) Jiménez de Asúa, Citado por Castellanos Tena, Fernando, Op. Cit. Pág. 184.

CAPITULO V**EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL A QUE SE
REFIERE EL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE
LA FEDERACION.****ELEMENTOS POSITIVOS:**

- 5.1. Conducta**
- 5.2. Tipo y Tipicidad.**
- 5.3. Antijuricidad.**
- 5.4. Imputabilidad.**
- 5.5. Culpabilidad.**

ELEMENTOS NEGATIVOS:

- 5.6. Ausencia de Conducta.**
- 5.7. Atipicidad.**
- 5.8. Causas de Justificación o Licitud.**
- 5.9. Inimputabilidad.**
- 5.10. Inculpabilidad.**

CAPITULO V

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Elementos Positivos.

5.1. Conducta.

Antes de iniciar con el primer elemento (conducta) del delito a estudio, creemos conveniente hablar de los presupuestos de la defraudación fiscal.

Los presupuestos son como lo señala Abdón Hernández Esperza (1), "la condición o conjunto de condiciones de carácter necesario, de naturaleza jurídica o material, preexistentes a la conducta cuya ausencia trae como consecuencia el que no se pueda conformar en determinado título especial con lo que varía el tipo o bien hace que la conducta sea intranscendente para el Derecho Penal.

Los presupuestos del delito se distinguen de los elementos del delito, en que los primeros preexisten a la conducta, mientras que los elementos del delito se realiza en la propia conducta típica. Sin embargo, como lo señala Vannini (2), "Los presupuestos no son más que elementos en sentido lato y deben considerarse como elementos para todo efecto jurídico".

Los elementos de la conducta son los elementos jurídicos o materiales.

(1) Hernández Esperza, Abdón, El Delito de Defraudación Fiscal, Editorial botas, México, 1962, Pág. 81.

(2) Vannini, Citado por Hernández Esperza, Abdón, Op. Cit. Pág. 81.

Los presupuestos pueden ser del delito o de la conducta. los presupuestos del delito son aquellos antecedentes jurídicos, previos a la realización de la conducta descritos por el tipo y necesarios para la existencia del título del delito. Estos a su vez se subdividen de presupuestos del delito generales y especiales. Los presupuestos generales son aquellos comunes a cualquier delito y los especiales los propios de cada delito.

Los presupuestos de la conducta son los elementos jurídicos o materiales previos a la realización de la conducta y necesarios para la existencia de la misma. Estos presupuestos se dividen en jurídicos y materiales. Los presupuestos jurídicos son las normas de derecho y otros actos jurídicos, de los que la norma incriminadora presupone la preexistencia para que el delito exista.

Los presupuestos materiales son las condiciones reales preexistentes, en las cuales debe iniciarse y cumplirse la ejecución de la conducta. La falta de presupuestos de la conducta implica la imposibilidad de realización de la misma.

En la defraudación fiscal, existe un presupuesto de la conducta que consiste en la obligación tributaria. Raúl Rodríguez Lobato (3), dice que "La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margáin como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie". De nueva cuenta vemos que el fundamento legal de la obligación tributaria, se encuentra en el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación que en su primer párrafo, señala:

Artículo 1o.- Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Es así que estamos en presencia de un elemento eminentemente jurídico. Es además previo a la conducta, ya que surge con anterioridad la obligación tributaria, sólo bajo esa condición puede omitirse el cumplimiento de la obligación fiscal. De no presentarse esta situación, de haber ausencia del presupuesto, no podrá realizarse la conducta típica. En otras palabras, sólo puede darse el delito de defraudación fiscal, si existe alguna obligación tributaria.

(3) Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Itaría, México, 1992, Pág. 110.

La conducta esta compuesta de tres elementos:

- a) La manifestación de voluntad.
- b) Resultado y
- c) Relación de causalidad.

En lo que se refiere a la conducta del delito estudio, ésta se encuentra descrita en el primer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

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

a) *Manifestación de voluntad.* De la lectura del artículo se desprende que las formas de manifestación de voluntad, entendiendo ésta como las formas de conducta que puede presentar el delito a estudio son dos: engaño o aprovechamiento del error.

El engaño, según el diccionario de la lengua española, es inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es valiéndose de palabras o de obras aparentes y fingidas.

González de la Vega (4), afirma que "Por engañar a una persona debe entenderse la actitud mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción; el engaño -mutación o alteración de la verdad- supone la realización de cierta actividad más o menos franca en: el autor del delito. El engaño es una acción falaz positiva".

(4) González de la Vega, Citado por Arroyo Alba Francisco, Estudio Sociológico Jurídico sobre el Delito de Fraude, Universidad Nacional Autónoma de México, Dirección General de Comunicaciones, México, 1982, Pág. 62.

El engaño presenta dos aspectos según se trate del sujeto activo o del sujeto pasivo, el sujeto activo, debe conocer la realidad, ya que de no conocerla, no engaña sino que comunica al sujeto pasivo un error de que él mismo es víctima. El engaño desde el punto de vista del sujeto activo, implica pues un acto de conocimiento de la realidad y un acto de voluntad. Estos elementos, como señala Manuel Rivera Silva (5), "determinan que el fraude (a particulares o al fisco), sea un delito exclusivamente intencional". El sujeto pasivo únicamente acepta como realidad lo que el sujeto activo le ha presentado, por lo tanto, el sujeto pasivo padece el engaño en virtud de la conducta del sujeto activo.

Por otra parte, cabe mencionar que el contenido de los engaños de que pueden ser objeto las autoridades fiscales son muy variados, sin embargo, a manera de ejemplo, se citan algunos de los engaños que se contemplan expresamente en el Código Fiscal de la Federación, y que pudieran llevar a la configuración del delito de defraudación fiscal.

Cabe aclarar que esta enumeración es de manera enunciativa.

Artículo 75.- Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relaciones con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

Fracción II.- También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.

b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

(5) Rivera Silva, Manuel, Los Delitos Fiscales Comentados, Ediciones Botas, México, 1949, Págs. 15.

e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.

El Diccionario de la Lengua Española, define al error como el concepto equivocado o juicio falso.

El aprovechamiento del error es una abstención por parte del protagonista. Supone que la víctima de antemano tiene un concepto equivocado, erróneo, falso de las circunstancias que recaen en los hechos o cosas objeto del delito; en el aprovechamiento del error el sujeto activo no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima; simplemente conociéndolo se abstiene de hacer saber a la víctima, la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para realizar una finalidad dolosa.

Lo común al engaño y al aprovechamiento del error, es el estado psíquico en que se encuentra la víctima: una creencia falsa acerca de los actos, cosas o derechos.

El engaño es el aspecto positivo de la conducta, es una acción llevada al cabo para inducir a un error. El aprovechamiento del error es el aspecto negativo de la conducta, es la omisión de hacer conocer la verdad a una persona que tiene un falso conocimiento.

En el engaño el sujeto activo lleva a cabo los actos para provocar el error en la víctima, en el aprovechamiento del error, el sujeto activo no provoca el error, sino que la víctima tiene un conocimiento erróneo anterior y el sujeto activo conociendo la verdad, dolosamente se abstiene de hacérsela saber al otro.

b) Resultado.

El resultado es la "consecuencia de la acción, que la ley considera decisiva para la realización del delito o lo que es lo mismo, la realización del tipo fijado por la ley" (6).

(6) Maggiore, Guiseppe, Derecho Penal, Temis, Bogotá, 1954, Pág. 357.

La doctrina considera que el resultado puede ser jurídico o material. El resultado jurídico es la lesión al objeto jurídico. El objeto jurídico es aquel particular bien o interés que el hecho incriminado lesiona o expone a un peligro, y cuya protección busca la tutela penal. El Derecho Penal Fiscal, busca la protección de un bien y todos los delitos fiscales prevén conductas a través de las cuales se viola ese bien que el derecho protege y que no es otro que los intereses del fisco. El objeto jurídico, el bien tutelado en los delitos fiscales en general, y en la defraudación fiscal en particular es la Hacienda Pública, el patrimonio del Estado

Al cometerse el delito se está menoscabando el patrimonio del Estado y consecuentemente se está causando un daño. Surge previamente la obligación fiscal, lo que significa un crédito a favor del Estado aún cuando no sea exigible en ese momento, pero ya forma parte del activo de la Hacienda Pública.

El resultado material es la mutación o cambio en el mundo exterior, ya sea físico, psíquico o fisiológico.

El resultado material en la defraudación fiscal es la "omisión total o parcial en el pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal". Por lo tanto el resultado material puede comprender dos hipótesis: a) la omisión total o parcial en el pago de alguna contribución; b) la obtención de algún beneficio en perjuicio del Fisco Federal.

En la primera hipótesis por medio de engaños o aprovechándose del error de la autoridad fiscal se omite el pago total o parcial de alguna contribución, es decir, definitivamente no se paga o se paga una cantidad menor a la debida.

Con respecto a la segunda hipótesis, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, no precisa que se entiende por "obtención de algún beneficio indebido con perjuicio del fisco federal", ni en que casos se presenta esta situación.

c) Nexa causal.

La conducta debe estar ligada con el resultado por una relación de causalidad, de manera que se pueda atribuir el resultado a la conducta como su causa. El nexa causal es la relación necesaria que debe existir entre la conducta y el resultado material.

En lo que atañe al Delito de defraudación fiscal, el engaño o el mantenimiento del error, deben ser tales que merced a ellos se cause un perjuicio al Fisco por la falta de pago de las contribuciones que se deban pagar, o por la obtención de un beneficio obtenido con perjuicio de aquel. Si no existe dicha relación no habrá defraudación.

5.2. Tipo y Tipicidad.

El tipo penal es la descripción legal del delito. El tipo de defraudación fiscal, es precisamente lo que expresa el artículo 108 1er. párrafo del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

"Comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal".

La Tipicidad, es la adecuación de la conducta al tipo, es decir, cuando la conducta en concreto se ajusta exactamente a la descripción formulada en abstracto. Por lo tanto, en el delito de defraudación fiscal una conducta será típica cuando alguna persona, valiéndose de engaño o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga algún beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

De acuerdo con el maestro Jiménez de Asúa (7), el tipo se clasifica: "Los tipos según la descripción objetiva o subjetiva de la ley. A los primeros los llama tipos normales, mientras que a los segundos los llama tipos anormales. Los tipos normales sin dejar de ser meramente descriptivos, presentan casi siempre referencias y modalidades de la acción que pueden versar sobre el sujeto activo, sujeto pasivo, objeto, tiempo, lugar, ocasión y al medio. Los tipos anormales suelen incluir en la descripción típica además de los elementos de la descripción objetiva, elementos normativos o elementos subjetivos, es decir, elementos que se deben valorar jurídica o culturalmente por el juzgador. Los elementos subjetivos añaden al tipo referencias sobre el estado anímico del autor del delito, mientras los elementos normativos exigen una valoración normativa o cultural, es decir, implican juicios que sólo pueden ser determinados mediante una especial valoración de la situación jurídica o cultural".

(7) Jiménez de Asúa, Tratado de Derecho Penal, Tomo III, Lozada, Buenos Aires, 1965, Pág. 253-257.

Según la anterior clasificación, el tipo de la defraudación fiscal, debe considerarse como un tipo anormal por la especial valoración que debe llevar a cabo el juzgador de algunos de sus elementos típicos.

Los elementos típicos que se requieren reunir para que se configure el delito de defraudación fiscal, son los siguientes:

Descripción Objetiva.

a) Sujeto Activo.

Aunque el tipo no lo señala, por interpretación lógica se considera que generalmente la calidad necesaria del sujeto activo en el delito a estudio, es la de ser contribuyente. El contribuyente es toda persona (física o moral), cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. De lo anterior, se desprende que si son los contribuyentes los obligados al pago de las contribuciones, sólo ellos pueden omitir esta obligación.

Sin embargo, cabe señalar que se puede presentar el caso de que sean varios individuos los que cooperen de alguna u otra manera para la realización del delito de defraudación fiscal. Este es el caso de la participación, el cual es contemplado en el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.

En el artículo 95 de dicho ordenamiento, se señala expresamente quienes se consideran responsables de los delitos fiscales:

Artículo 95.- Son responsables de los delitos fiscales quienes:

- I.- Concierten la realización del delito.
- II.- Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.
- III.- Cometan conjuntamente el delito.
- IV.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII.- Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

A continuación procederemos a estudiar los incisos anteriormente mencionados.

Fracción I.- Concierte la realización del delito.

Por concertar se entiende pactar, ajustar, tratar, o acordar algo. Es evidente que el acuerdo en sí, no constituye el delito, es necesario que se haya iniciado la ejecución del delito o se haya consumado el mismo. Por lo tanto será responsable todo aquél que haya participado en la planeación del delito de defraudación fiscal, pero únicamente hasta que se haya llevado a cabo actos de ejecución tendientes a la realización del mismo.

Fracción II.- Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.

En esta fracción se contempla el caso de aquellos que ejecuten efectivamente la conducta típica. En el caso del delito de defraudación fiscal serán aquellos que por engaños o aprovechamiento de errores omitan el pago total o parcial de alguna contribución.

Fracción III.- Cometan conjuntamente el delito.

Es el caso de la participación de varios sujetos en la ejecución del delito. El maestro Castellanos Tena (8), define la participación como "La voluntaria cooperación de varios individuos en la realización de un delito, sin que el tipo requiera de esa pluralidad".

Fracción IV.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.

Al respecto, Rivera Silva (9), Alude a los casos en que el sujeto se vale de otro para ejecutar el delito, pero este, obra como simple instrumento, careciendo de conocimiento y voluntad propia y realizando el acto bajo la indicación de otro y si pone en juego su voluntad propia, ésta podría clasificarse de automática. El autor se vale de él como el ladrón de una larga varilla para asir la cosa que roba y que no alcanza con la mano, o el pescador que se vale del anzuelo como simple instrumento para atrapar el pez, ni la varilla, ni el anzuelo pueden ser objeto de reproche en el robo o en la pesca. El verdadero autor, es el utilizador del instrumento.

(8) Castellanos Tena, Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, Porrúa, México, 1984, Pág. 293.

(9) Rivera Silva, Manuel, Op. Cit., Pág. 41.

Fracción V.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

Es el caso de un sujeto que instiga o persuade a otro para que cometa el delito. En este caso el individuo no es un instrumento de otro, ya que actúa por voluntad propia pero sus razones fueron recibidas por otro.

Fracción VI.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

En esta hipótesis se contempla el caso de aquél que auxilia o coopera para la realización de la conducta típica. Se diferencia de la tracción tercera, en que en aquella colaboran para consumir conjuntamente el ilícito y en este caso únicamente auxiliar a cometerlo. En aquella la cooperación es principal y en esta es accesoría.

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

Por último aquí se establece el caso de un sujeto que no actuó en la ejecución del delito, pero que cumpliendo una promesa anterior, auxilia en el encubrimiento. El sujeto no actúa en la comisión del delito de defraudación fiscal, sino que ofrece ayudar después de cometido éste.

De lo anterior, se deduce que el sujeto activo del delito de defraudación fiscal, es por lo general, el obligado al cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, el contribuyente. Sin embargo, también pueden ser sujetos activos que no tengan esta calidad. Esto es, a pesar de que son los contribuyentes obligados al pago de las contribuciones (sujeto pasivo de la obligación tributaria), no son éstos los únicos que pueden cometer el delito de defraudación fiscal. Así pues si un abogado o contador público induce a una persona a cometer el delito de defraudación fiscal, dicho sujeto será responsable del delito sin que pueda alegar que él no es el contribuyente.

b) Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo del delito no es el funcionario encargado de la recaudación de las contribuciones, que es engañado o el que se encuentra en un error. El sujeto pasivo del delito es el Fisco Federal (10), es decir, el Estado en su carácter de titular del Tesoro Público.

c) Objeto Jurídicamente Protegido.

El objeto jurídicamente tutelado en el delito a estudio, al igual que en los demás delitos fiscales, es el Tesoro Público "Hacienda Pública", y por lo tanto, una parte del patrimonio del Estado.

d) Medio.

Los medios exigidos por el tipo legal son el engaño o el aprovechamiento del error. El tipo legal no hace alguna referencia en cuanto al lugar, tiempo u ocasión en que debe llevarse a cabo la conducta para ser considerada como típica.

(10) "La palabra Fisco proviene del Latín Fiscus que significaba Cesta de Mimbre, la cual era utilizada por los romanos para guardar el dinero. Posteriormente ese término fue utilizado para designar al tesoro del rey, para diferenciarlo del tesoro del Estado. Por último, cuando los príncipes llegaron a tener disposición del tesoro público, su significado comprendió el tesoro del Estado. Actualmente es sinónimo de erario, o lo que es lo mismo, tesoro público destinado a sufragar los gastos del Estado para dar cumplimiento a sus obligaciones como representante de la sociedad organizada". Rivera Silva, Manuel, Derecho Penal Fiscal, Porrúa, México, 1984, Pág. 7.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido: "Fiscal. Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco; y Fisco significa, entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos ...", Amparo en revisión 1601/33 José Ives Limantour, 29 de mayo de 1934, 5 votos.

Descripción Subjetiva.

a) Elementos normativos.

Los elementos normativos que se presentan en el delito de defraudación fiscal, o lo que es lo mismo, los elementos que deben valorarse jurídicamente son, por un lado, la obtención de un beneficio indebido y el otro elemento normativo es el resultado de la conducta, es decir, el perjuicio del fisco federal.

b) Elementos Subjetivos del Injusto.

El elemento subjetivo del injusto, es la valoración subjetiva que se debe llevar al cabo para desentrañar el estado anímico del sujeto activo. Esta puede referirse al dolo al fin o al móvil: En algunas ocasiones el elemento subjetivo no aparece expresamente incluido en la definición del tipo legal y sin embargo existe, tal es el caso de la defraudación fiscal (11).

Son referencias subjetivas del injusto, referentes al dolo los medios utilizados por el sujeto activo para llevar al cabo la defraudación fiscal, es decir, el uso de engaños o el aprovechamiento del error. Estos vocablos implican una condición anímica especial dolosa del sujeto activo.

En cuanto al elemento subjetivo referido, es la omisión total o parcial de alguna contribución, así como la obtención de un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

De lo anterior se desprende, que el elemento subjetivo del injusto tiene un doble sentido en la defraudación fiscal. Por un lado el sujeto activo debe saber que está violando la ley fiscal, pero además debe querer ese resultado que se traduce en la omisión del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido. La defraudación fiscal se convierte así en una voluntad consciente de cometer el acto prohibido por la ley.

(11) "El examen de ciertos delitos demuestra que determinado elemento subjetivo, no mencionado literalmente por la definición legal, es inherente a su noción, y que por esa vía es posible levantarse sobre las legislaciones positivas para comprobar la existencia de elementos subjetivos más o menos permanentes en la noción de algunos delitos". Jiménez Huerta, Mariano, Derecho Penal Mexicano, Tomo I, Porrúa, México, 1983, Pág. 91.

Por otra parte, se han elaborado algunas otras clasificaciones en cuanto a los tipos penales, algunas de las mas importantes son las siguientes:

1.- En torno a la descripción objetiva o subjetiva se clasifican en normales y anormales. Como lo expliqué anteriormente, esta clasificación se base en la objetividad o subjetividad de los conceptos utilizados para describir el tipo legal. Los tipos normales se refieren a situaciones objetivas, mientras los anormales se refieren a situaciones subjetivas que deben ser valoradas jurídica o culturalmente por el juzgador.

El tipo de defraudación fiscal es anormal ya que varios de sus conceptos como lo son: el engaño, el aprovechamiento del error, el beneficio indebido y el perjuicio, son conceptos que deben ser valorados subjetivamente por el juzgador.

2.- En torno a su ordenación metodológica se clasifican en básicos, especiales y complementados. Dice Jiménez Huerta (12), que los tipos delictivos aparecen ordenados en el articulado de la parte especial del Código Penal según la naturaleza del bien jurídico tutelado. Dentro de un mismo título de tipos delictivos se agrupan diversas especies, que aunque protegen al mismo bien jurídico, contemplan diversos aspectos del mismo.

Siguiendo este orden de ideas, habrá un tipo fundamental el cual agrupará al resto de tipos que protejan al mismo bien jurídico tutelado bajo su rubro. Este tipo es llamado fundamental, genérico o básico.

"Es un tipo Básico aquél en que cualquier lesión del bien jurídico basta por sí sola para integrar un delito, los tipos básicos constituyen la espina dorsal del sistema de la parte especial del Código".

Son tipos especiales los que se forman por el tipo básico y una circunstancia ajena que forma un nuevo tipo y hace desaparecer la aplicación del tipo básico, un ejemplo es el parricidio.

Son tipos complementados los que se integran con el básico y una circunstancia particular.

(12) Jiménez Huerta, Mariano, La Tipicidad, Porrúa, México, 1955, Pág. 97.

Por último, los tipos especiales y complementados pueden ser agravados o privilegiados, según agraven o hagan más benigno el tipo.

El delito de defraudación fiscal es, según esta clasificación, un tipo especial privilegiado. Es especial porque el tipo base es el fraude genérico, con la circunstancia especial que se omite el pago de alguna contribución y el sujeto pasivo sea el fisco federal. Es privilegiado pues mientras que en el delito de fraude específico se señala que si el monto de lo defraudado supera las 500 veces el salario mínimo la pena será de tres a doce años y multa hasta 120 veces el salario mínimo, el delito de defraudación fiscal la mayor penalidad es de tres a nueve años de prisión si el monto de lo defraudado, incluyendo actualización y recargos excede de N\$100,000.00. Es decir que en el fraude genérico con un monto mucho menor se alcanzan penas mayores que en el delito de defraudación fiscal.

3.- En función a su autonomía o independencia se clasifican en autónomos o subordinados.

Son tipos autónomos o independientes aquellos que tiene vida propia, sin depender de otro tipo son tipos subordinados aquellos que dependen de otro tipo que es independiente y al cual se subordinan.

De acuerdo con esta clasificación la defraudación fiscal es un delito autónomo, pues tiene vida propia, ya que no depende de otro tipo.

4.- Por su formulación se clasifican en causísticos y amplios.

Los tipos de formulación causística son aquellos en los que se prevén varios casos por el legislador, es decir, varias formas de ejecutar el ilícito. Estos a su vez se clasifican en alternativos o acumulativos. "En los primeros se prevén dos o más hipótesis comisivas y el tipo se colma con cualquiera de ellas. En los acumulativamente formados se requiere el concurso de todas las hipótesis".

Los tipos de formulación amplia son aquellos en los que se describe una conducta única en donde caben todos los modos de ejecución, pudiendo el sujeto activo llegar al mismo resultado por diversas vías.

El delito de defraudación fiscal, según la anterior clasificación, es un tipo de formulación casuística, alternativo, pues en la ley se determina que comete el delito de defraudación fiscal aquél que "... omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal". Por lo tanto el legislador estableció dos formas de cometer el ilícito, siendo éstas por la falta de pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Es alternativo porque no se necesitan presentar las dos hipótesis, basta con que se cometa una de éstas.

5.- En tomo al alcance y sentido de la tutela penal se clasifican en tipos de daño o de peligro.

El tipo penal será de daño cuando proteja al bien jurídico tutelado frente a su destrucción o disminución, mientras en los delitos de peligro se busca proteger el bien jurídico de la probable causación del daño.

Por lo anterior el delito de defraudación fiscal es un tipo de daño, pues su descripción gira en tomo a la efectiva lesión del bien jurídico que protege, que en este caso es la Hacienda Pública.

6.- En tomo a la unidad o pluralidad de bienes tutelados se clasifican en simples o complejos.

Son tipos simples aquellos que tutelan un sólo bien jurídico, mientras los que tutelan dos o más bienes jurídicos se denominan complejos.

El tipo en estudio es simple en virtud de que únicamente protege a un bien jurídicamente tutelado que es la Hacienda Pública.

5.3. Antijuricidad.

Para que una conducta pueda ser considerada como delictiva, es necesario no sólo que cumpla con la tipicidad, sino también que sea antijurídica y culpable. Es pues la antijuricidad uno de los elementos esenciales del delito. Comúnmente se dice que la antijuricidad es "lo contrario a Derecho", sin embargo esta definición sólo nos sirve de punto de partida pues falta esclarecer qué es lo contrario a Derecho.

Existen infinidad de opiniones sobre el concepto de antijuricidad entre las que podemos citar las siguientes:

El maestro Fernando Castellanos (13), considera que la antijuricidad es "... la violación del valor o bien protegido a que se contrae el tipo penal respectivo".

Raúl Carrancá y Trujillo (14), al hablar de la antijuricidad establece: "Entendemos por antijuricidad la oposición a las normas de cultura reconocidas por el Estado. cuando decimos oposición a las normas no nos referimos a la ley, sino a aquéllas órdenes y prohibiciones por los que una sociedad exige el comportamiento que corresponde a sus intereses. Cuando esas normas de conducta son reconocidas por el Estado, la oposición a ellas constituye lo antijurídico.

Jiménez de Asúa (15), dice que la definición de antijuricidad como lo contrario a Derecho es insuficiente y es por eso que se completa por negaciones; es decir, por el expreso enunciado de casos de exclusión, que se llaman causas de justificación. "Según este sistema negativo, será antijurídico todo hecho definido en la ley y no protegido por las causas de justificantes, que se establecen de un modo expreso. En suma: no se nos dice lo que es antijurídico, sino, aunque parezca paradójico, lo que es jurídico, como la legítima defensa, ejecución de un derecho, estado necesario, etc.

Santiago Mir Puig (16), dice que el Derecho Penal se constituye por un conjunto de normas dirigidas a motivar al ciudadano contra el delito, por medio de prohibiciones o mandatos respaldados por la amenaza de una pena. Los hechos que infringen estas prohibiciones o mandatos son antijurídicos. "Un hecho antijurídico es un hecho prohibido o distinto al ordenado por la norma".

(13) Castellanos Tena, Fernando, Op. Cit., Pág. 178.

(14) Carrancá y Trujillo, Raúl, Derecho Penal Mexicano, Porrúa, México, 1977, Pág. 24.

(15) Jiménez de Asúa, Luis, Op. Cit., Pág. 268.

(16) Mirg Puig, Santiago, Derecho Penal Parte General, Editorial PPU, Barcelona, 1980, Pág. 122.

Según Jiménez Huerta (17), para que una conducta típica sea considerada delictiva, es necesario que lesione un bien jurídico y ofenda los ideales de la comunidad. "Lo antijurídico implica desvalor. Surge como un predicado de la conducta expresado negativamente, y significa una reprobación jurídica que recae sobre el hecho al ser éste puesto en relación y contraste con las esencias ideales que integran el orden jurídico".

La antijuricidad es un elemento esencial para la integración del delito, significa que el delito constituye una violación del derecho, o sea "contradice al Derecho", por lo tanto, toda conducta humana para ser delictiva ha de ser antijurídica. Sin embargo, no basta una antijuricidad cualquiera o la infracción de una ley para que exista un delito. Debe ser la infracción a una ley penal.

La determinación de la esencia de la antijuricidad se ha tratado de explicar con diversos criterios: objetivo o subjetivo y formal o material. El primer criterio analiza lo antijurídico en función de la conducta objetivamente juzgada (posición objetiva) o en función del sujeto activo (posición subjetiva). La posición objetiva considera que: "... la determinación de lo antijurídico debe hacerse con base exclusiva en la objetiva conducta, pues lo antijurídico no es otra cosa que ofensa a las normas de valoración recogidas en el ordenamiento jurídico, con independencia absoluta de la situación en que actúe el agente". La posición subjetiva considera que en la antijuricidad no basta la simple oposición de la conducta con el orden jurídico, se requiere que la misma pueda reprocharse al sujeto activo. Esta posición por lo tanto confunde la culpabilidad y la antijuricidad.

El segundo criterio pretende determinar la esencia de lo antijurídico desde un punto de vista material o formal. La antijuricidad es formal por cuanto se opone a la ley del Estado y material por cuanto afecta los intereses protegidos por dicha ley. Dicho de otra manera, el contenido formal es la violación del precepto positivo derivado de los órganos del Estado, es decir, el atentado contra el Derecho Penal; mientras que el contenido material de la antijuricidad consiste en la lesión o puesta en peligro de los bienes jurídicos o del interés jurídicamente protegido. En el aspecto formal importa la violación al precepto positivo, en tanto que en el aspecto material de la antijuricidad importa la violación al objeto jurídico tutelado por la norma.

(17) Jiménez Huerta, Mariano, Derecho Penal Mexicano, Tomo I, Porrúa, México, 1983, Pág. 208.

En el delito a estudio la antijuricidad desde el punto de vista formal ocurre por presentarse la conducta típica descrita en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y no estar amparada por alguno de los aspectos negativos de la antijuricidad (causas de justificación). Desde el punto de vista material, la conducta es antijurídica por lesionar el bien jurídico tutelado, es decir, la Hacienda Pública y por lo tanto, el patrimonio del Estado.

Bien Jurídico Tutelado.

Todas las normas penales tiene como función la tutela de un valor, la protección de un bien. Jiménez Huerta afirma que: "Las figuras típicas deben su creación y existencia a los intereses o valores de la vida humana que específicamente han de proteger y tiene por objeto tutelar dichos bienes jurídicos mediante la protección enérgica que implica la pena. Las figuras típicas se determinan, precisan y definen por imperio del bien jurídico".

Desde el punto de vista material, la antijuricidad es la oposición concreta al bien que el tipo penal protege. En el caso de la defraudación fiscal, al igual que en los demás delitos fiscales, el bien que se protege es la Hacienda Pública Federal, es decir los ingresos y gastos pertenecientes al Estado, y por lo tanto a una parte de su patrimonio.

El maestro Acosta Romero (18) define el patrimonio del Estado como: "El conjunto de elementos materiales e inmateriales tanto del dominio público, como del privado, cuya titularidad es del Estado, ya sea en forma directa o indirecta (a través de organismos descentralizados o sociedades mercantiles de Estado), y que le sirven para el cumplimiento de su actividad y cometidos."

Ahora bien, siendo la Hacienda Pública parte del patrimonio del Estado, el bien jurídico protegido en el delito de defraudación fiscal es la integridad del patrimonio del Estado.

(18) Acosta Romero, Miguel, Segundo Curso de Derecho Administrativo, Porrúa, México, 1989, Pág. 109.

5.4. Imputabilidad.

La imputabilidad es considerada por varios autores como parte del delito, para otros es un mero presupuesto del delito o de la culpabilidad. No siendo ese el tema de nuestro estudio, nos limitamos a afirmar nuestra adhesión respecto al criterio que considera a la imputabilidad como el presupuesto necesario de la culpabilidad, de tal manera que sin aquélla no puede darse ésta.

La imputabilidad es la capacidad general, atribuible a un sujeto, de querer y entender en el campo del derecho penal. "Es el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mentales con el autor, en el momento del acto típico penal, que lo capacitan para responder del mismo" (19). Para Edmundo Mezger (20), la "imputabilidad significa la capacidad de cometer culpablemente hechos punibles". Ignacio Villalobos (21) entiende por imputabilidad "un tecnicismo que se refiere a la capacidad del sujeto: capacidad para dirigir sus actos dentro del orden jurídico y que, por tanto, se hace posible la culpabilidad".

La imputabilidad en el campo del derecho penal se puede equiparar a la capacidad en el derecho civil. En el derecho civil para que una persona pueda llevar al cabo actos válidos es indispensable que sea capaz. Desde el punto de vista penal, para que un sujeto pueda ser considerado culpable es necesario que sea imputable, es decir que tenga la capacidad para obrar penalmente. De lo anterior se desprende que la imputabilidad puede ser entendida como la capacidad para ser culpable, y por lo tanto es un presupuesto indispensable de la culpabilidad. Sin imputabilidad no puede haber culpabilidad.

La imputabilidad se refiere a las calidades del sujeto y no a las calidades del acto del sujeto. Estas calidades del sujeto deben ser tales que le permitan querer y entender en el campo del derecho penal, es decir, que le permitan al sujeto conocer la ilicitud de su acto y quiera realizarlo.

(19) Castellanos Tena, Fernando, Op. Cit., Pág. 218

(20) Mezger, Edmundo, Derecho Penal Parte General, Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1955, Pág. 201.

(21) Villalobos, Ignacio, Derecho Penal Mexicano, Porrúa, México, 1990, Pág. 277.

La capacidad de entender (intelectual) y la capacidad de querer (volitiva) sólo pueden llevarse al cabo si el sujeto no está privado de sus facultades mentales ya sea por falta de salud o desarrollo en el momento del acto típico penal. Por lo tanto son las calidades de salud y desarrollo mental las que permiten al sujeto querer y entender, y así poder ser considerado imputable.

De lo anterior se desprende que el sujeto activo del delito de defraudación fiscal debe tener, al momento de cometer el ilícito, las facultades necesarias de desarrollo mental y salud que le permitan querer y entender la conducta que está llevando al cabo para así poder responder de sus actos.

5.5. Culpabilidad.

El delito de defraudación fiscal es eminentemente intencional, ya que requiere un especial estado anímico encaminado a la realización de la conducta ilícita. Esto es debido a que en el delito de defraudación fiscal el tipo requiere un acto de conocimiento y uno de voluntad (conocimiento de la realidad y el hecho de dar a conocer datos falsos como verdaderos o el aprovechamiento del falso conocimiento que tiene el sujeto pasivo) los cuales son suficientes para calificar a la defraudación fiscal como un delito que requiere un dolo específico.

El dolo en el delito de defraudación fiscal únicamente puede presentarse en su forma directa, pues la voluntad del sujeto debe estar encaminada específicamente a la realización del resultado.

Como ya quedó establecido, la imputabilidad es el presupuesto indispensable para la existencia de la culpabilidad. Según Edmundo Mezger (22), "la culpabilidad es el conjunto de los presupuestos que fundamentan el reproche personal al autor por el hecho punible que ha cometido". Sobre la naturaleza jurídica de la culpabilidad existen varias corrientes, últimamente se habla de la teoría finalista, pero tradicionalmente se alude a:

Teoría Psicologista.- La culpabilidad es un nexa intelectual-emocional que liga al individuo con su acto.

(22) Mezger, Edmundo, Op. Cit., Pág. 189.

Esta teoría considera al acto y no al resultado de su acto pues de lo contrario únicamente sería doloso. Los elementos que reconoce a la culpabilidad son el volitivo (voluntad) y el intelectual (conocimiento).

Teoría Normativa. - La culpabilidad no radica en el psique del sujeto, sino que es la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica a la luz de las normas del deber. Es un juicio de reproche. Los elementos de la culpabilidad según la teoría normativa son: el conocimiento de la antijuricidad del hecho y la reprochabilidad del comportamiento antijurídico.

Nuestro Código Penal se adhiere a la teoría psicologista al considerar a la culpabilidad como un nexo psicológico del sujeto con su acto. Por lo tanto, los elementos esenciales de la culpabilidad con la voluntad (elemento volitivo) y el conocimiento (elemento intelectual). De tal manera que podemos definir a la culpabilidad como el nexo psicológico que se reprocha al sujeto activo y que une su conducta con la lesión al bien jurídico tutelado.

Según las formas en las que puede manifestarse la relación entre la voluntad del sujeto y el resultado causado por el mismo, se desprenden las distintas especies de culpabilidad.

Tradicionalmente se han distinguido únicamente al dolo y a la culpa como las dos formas de la culpabilidad; sin embargo en nuestro Código Penal antes de la reforma del 10 de enero de 1994 se establecían las formas de culpabilidad de la siguiente manera:

Artículo 80. Los delitos pueden ser:

- I.- Intencionales.
- II.- No intencionales o de imprudencia.
- III.- Preterintencionales.

Artículo 90. 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.

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

Como puede observarse, antes de la multicitada reforma, la culpabilidad podría presentarse además de las formas tradicionales (dolo y culpa) en forma de Preterintención.

En cuanto al delito de defraudación fiscal antes de la reforma, no podía presentarse en forma preterintencional debido a que para que pudiera llevarse al cabo el engaño o aprovechamiento del error era indispensable que se encaminara la voluntad consciente a la ejecución del delito.

Ahora el Código Penal únicamente reconoce a los delitos dolosos y culposos, como lo señalan los artículos siguientes:

Artículo 80. Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente.

Artículo 80. Obra dolosamente el que conociendo los elementos del tipo penal o previniendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley;

Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible confiando que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.

Dolo.

Como anteriormente lo señalamos el dolo, se encuentra definido por el artículo 80. del Código Penal, sin embargo el dolo ha sido clasificado por la doctrina según diversos criterios, sea por su nacimiento, contenido, intensidad, etc.

Atendiendo a la voluntad y al resultado se clasifica de la siguiente manera:

Directo. - La voluntad coincide con el resultado.

En el delito de defraudación fiscal, éste ocurre cuando el sujeto busca y consigue engañar a las autoridades fiscales o se aprovecha del error en que se encuentran estas consiguiendo uno de los dos resultados (o ambos) que contempla la ley en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, es decir, la omisión total o parcial del pago de alguna contribución o la obtención de algún beneficio indebido.

Indirecto.- La voluntad no está encaminada a producir el resultado tipificado, pero se tiene la certeza que se causará. El agente se propone un fin, y sabe que emergerán otros hechos típicos que no constituyen su propósito pero su seguro surgimiento no lo hace desistir.

Indeterminado.- El sujeto tiene la voluntad de delinquir sin proponerse un resultado delictivo específico. El sujeto busca un resultado delictivo sin importar cual sea.

Eventual.- En esta especie de dolo, el sujeto busca producir un resultado tipificado, y hay una posibilidad de que se produzca otro resultado tipificado pero que no es querido por él. La diferencia entre el dolo indirecto y el eventual reside en que en el dolo indirecto hay certeza de que se producirá un resultado que no es querido, mientras que en el eventual no hay certidumbre, únicamente hay conocimiento de una posibilidad de que se produzca el resultado tipificado no querido.

De todo lo anterior se desprende, que el delito de defraudación fiscal únicamente puede presentarse como dolo directo. Ninguna de las otras especies de dolo es posible. Por su particular forma de llevarlo al cabo, la voluntad del sujeto necesariamente debe estar encaminada al engaño o al aprovechamiento del error de las autoridades fiscales.

Culpa.- La segunda forma de culpabilidad que señala nuestro Código Penal es la culpa. El segundo párrafo del artículo 90. del mismo ordenamiento señala lo que se entiende por culpa siendo esta la segunda forma que puede adquirir la culpabilidad.

Artículo 90.....

Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible confiando que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.

Doctrinariamente se clasifica a la culpa de la siguiente manera:

Culpa consciente.- La voluntad no está encaminada a la realización del acto ilícito. El sujeto ha previsto la posibilidad de que se realice el tipo penal pero espera que no ocurra.

Culpa inconsciente.- La voluntad no está encaminada a la realización del acto ilícito y el sujeto no previó el resultado previsible.

El delito de defraudación fiscal no puede presentarse en forma culposa, ya que la voluntad del sujeto activo debe estar encaminada a la realización del engaño o al aprovechamiento del error para obtener un beneficio indebido u omitir el pago de alguna contribución

ELEMENTOS NEGATIVOS.

5.6. Ausencia de Conducta.

La falta de conducta, se establece en la fracción I del artículo 15 del Código Penal que a la letra dice:

"Artículo 15. El delito se excluye cuando:

I. El hecho se realice sin intervención de la voluntad del agente;

Por lo tanto si el sujeto activo lleva a cabo la conducta señalada, es decir engaña o se aprovecha del error pero involuntariamente, entonces no se configurara la conducta por faltarle el elemento volitivo.

Entre las causas impositivas de la conducta por falta de voluntad se encuentran las siguientes:

a) *Vis absoluta* o fuerza física irresistible.

Es aquella en la que el sujeto realiza un hacer o un no hacer por una violencia física humana e irresistible. Consideramos prácticamente imposible que se presente esta hipótesis en el delito de defraudación fiscal, ya que aun si se presionara a un contribuyente por violencia física tendría que ser permanente, pues una omisión en el pago de una contribución o un aprovechamiento en contra de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, puede tardar meses o años en descubrirse y es posible que durante ese tiempo en cualquier momento que no se ejerciera esta fuerza física al contribuyente podría corregir el engaño en contra de la Secretaría de Hacienda.

b) *Vis Maior* o Fuerza Mayor

Se presenta cuando el sujeto realiza una actividad o inactividad por una fuerza física irresistible producida por la naturaleza. En este caso el delito de defraudación, al ser un delito que requiere del intelecto del sujeto activo, para que se produzca, no podría presentarse esta hipótesis motivada por una fuerza natural.

c) Movimientos reflejos.

Este carácter tampoco puede presentarse como elemento negativo de la conducta en la defraudación fiscal, por el mismo caso que se expuso en el inciso anterior, ya que los movimientos reflejos son movimientos corporales involuntarios. Algunos autores consideran también que hay otros tres casos de ausencia de conducta, que son: el sueño, el sonambulismo y la hipnosis, en la defraudación fiscal el sujeto no puede encontrarse bajo los efectos de ninguno de los tres para cometer la defraudación.

5.7. Atipicidad.

Si la tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo, la atipicidad es la falta de adecuación de la conducta al tipo, es decir, cuando la conducta en concreto no se ajusta exactamente a la descripción legal de la conducta en abstracto.

Es conveniente distinguir entre la falta de tipo y atipicidad. La primera se da cuando hay una ausencia total del tipo, es decir, cuando en el catálogo de delitos no es incluida una conducta. La segunda se da cuando si hay tipo, pero la conducta no se amolda exactamente al tipo.

En el artículo 15 del Código Penal reformado en su fracción segunda se establece como causas de exclusión del delito la atipicidad:

Artículo 15. El delito se excluye cuando:

.....
 II. Falta alguno de los elementos del tipo penal del delito de que se trate;

El maestro Castellanos Tena (23), señala que las causas de atipicidad pueden reducirse a las siguientes:

1. Ausencia de la calidad o del número exigido por la ley en cuanto a los sujetos activo y pasivo.

En el caso de la defraudación fiscal, que el sujeto activo del delito no esté contemplado en el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación o que el sujeto pasivo no sea el Fisco Federal.

2. Si faltan el objeto material o el objeto jurídico.

En el delito en estudio sería que no se dañara la Hacienda Pública Federal, es decir, el patrimonio del Estado.

3. Falta de referencias temporales o especiales.

Como el delito de defraudación fiscal no hace referencias especiales o temporales, no pueden haber falta de ellas.

(23) Castellanos Tena, Fernando, Op. Cit., Pág. 175.

4. Falta de medios comisivos, señalados por la ley.

Los medio comisivos son el engaño o el aprovechamiento del error, por lo tanto si no se utilizan estos medios no se configurará el tipo.

5. Falta de los elementos subjetivos del injusto legalmente exigidos.

Como lo expliqué anteriormente, los elementos subjetivos del tipo son normativos o subjetivos. Los normativos en el caso de la defraudación fiscal son el beneficio indebido y el perjuicio al fisco federal, por lo tanto si falta alguno de estos elementos normativos, no se configurará el tipo. El elemento subjetivo del injusto es la intención anímica de omitir el pago de una contribución o la de obtener un beneficio con perjuicio del fisco federal, así pues, si falta esta condición anímica especial dolosa del sujeto, no se encuadrará la conducta al tipo.

5.8. Causas de Justificación o Licitud.

La ausencia de antijuricidad se da cuando la conducta típica está en aparente oposición al Derecho, y sin embargo no es antijurídica por mediar alguna causa de justificación. Por lo tanto las causas de justificación representan el elemento negativo de la antijuricidad.

Jiménez Huerta (24), define las causas de justificación de la siguiente manera: "Son causas de justificación las que excluyen la antijuricidad de una conducta que puede subsumirse en un tipo legal; esto es, aquellos actos u omisiones que revisten aspectos de delito, figura delictiva, pero en los que falta, sin embargo, el carácter de ser antijurídicos, de contrarios al Derecho, que es el elemento más importante del crimen".

Las causas de justificación se encuentran contenidas en el artículo 15 del Código Penal, dentro de las causas de exclusión del delito (antes llamadas excluyentes de responsabilidad), y son las siguientes: legítima defensa, estado de necesidad, cumplimiento de un deber.

(24) Jiménez Huerta, citado por Jiménez de Asúa, Op. Cit., Pág. 284.

A continuación analizaré cada una de estas causas de justificación para determinar si tienen aplicación en el delito de defraudación fiscal.

a) Legítima Defensa.

El artículo 15 del Código Penal para el Distrito Federal en Materia del Fuero Común y para toda la República en Materia del Fuero Federal señala en su fracción IV:

Artículo 15. El delito se excluye cuando:

.....

IV. Se repela una agresión real, actual o inminente y sin derecho, en protección de bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que exista necesidad de la defensa y racionalidad de los medios empleados y no medie provocación dolosa suficiente e inmediata por parte del agredido o de la persona a quien se defiende.

Se presumirá como defensa legítima, salvo prueba en contrario el derecho daño a quien por cualquier medio trate de penetrar, sin derecho, al hogar del agente, al de su familia, a sus dependencias o a los de cualquier persona que tenga la obligación de defender, al sitio donde se encuentren bienes propios o ajenos respecto de los que exista la misma obligación; o bien, lo encuentre en alguno de aquellos lugares en circunstancias tales que revelen la probabilidad de una agresión;

De la anterior definición se desprende que los elementos de la legítima defensa son:

- a) La repulsa por parte del sujeto activo de:
- b) Una agresión real, actual o eminente e injusta, es decir, sin derecho;
- c) Para proteger bienes jurídicos propios o ajenos;
- d) Siempre que existe necesidad de la defensa, racionalidad en los medios y no medie provocación por parte del agredido o de la persona a quien se defiende.

Es por lo tanto evidente que no puede ser una causa de justificación para la defraudación fiscal la legítima defensa, pues no puede alegarse que el cobro de las contribuciones sea una "agresión sin derecho".

b) Estado de Necesidad

En la fracción V del artículo 15 del Código Penal se define el estado de necesidad de la siguiente manera:

Artículo 15

V. Sobre por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionando dolosamente por el agente, lesionando otro bien de menor o igual valor que el salvaguardado siempre que el peligro no sea evitable por otros medios y el agente no tuviera el deber jurídico de afrontarlo;

.....

Los elementos que se desprenden de la anterior definición son:

- a) Que exista una situación de peligro, real, actual o inminente;
- b) que dicha amenaza recaiga sobre cualquier bien jurídicamente tutelado (propio o ajeno).
- c) Que ese peligro no haya sido ocasionado intencionalmente por el agente;
- d) Que exista un ataque por parte de quien se encuentra en el estado necesario;
- e) Lesionando bienes jurídicos de igual o menor valor que el salvaguardado;
- f) No existiendo otros medios para evitar el peligro;
- g) Que el agente no tenga el deber jurídico de afrontarlo.

De los anteriores elementos se desprende que tampoco se puede alegar estado de necesidad en la defraudación fiscal por las siguientes consideraciones:

A pesar de que muchos contribuyentes consideran que el panorama fiscal es desolador y en su opinión su situación es grave, el contribuyente debe prever la ocasión en que deba cumplir con sus obligaciones fiscales.

Por lo tanto, como si se tiene el deber jurídico de afrontar "el peligro", no se cumple tampoco con este requisito.

Además, en esta fracción se estipula que el sujeto en estado de necesidad lesiona " ... otro bien de menor o igual valor que el salvaguardado ... ". Por lo tanto, partiendo de la premisa que el interés general debe predominar sobre el particular, podemos concluir que la Hacienda Pública reviste mayor jerarquía que el interés de un particular. Por lo anterior podemos establecer que aquél que defrauda al Fisco Federal no está lesionando un bien de menor o igual valor que el salvaguardado, sino por el contrario uno de mayor importancia.

c) Cumplimiento de un Deber y Ejercicio de un Derecho.

En la fracción VI del multicitado artículo 15 del Código Penal para el Distrito Federal se establecen tanto el cumplimiento de un deber como el ejercicio de un derecho de la siguiente manera:

Artículo 15.....

VI. La acción o la omisión se realicen en cumplimiento de un deber jurídico o en ejercicio de un derecho siempre que exista necesidad racional del medio empleado para cumplir el deber o ejercer el derecho, y que este último no se realice con el sólo propósito de perjudicar a otro;

A continuación procederemos a dar las generalidades de cada una de ellas:

1. Cumplimiento de un Deber.

Los elementos que debe contener esta causa de justificación son los siguientes:

- a) Realizar lo mandado por la ley;
- b) Lesionando o poniendo en peligro un interés legalmente tutelado, pero que no sea este su único propósito;
- c) Siempre que racionalmente sea necesario el medio empleado.

Del análisis minucioso de estos elementos y aplicándolos al delito en estudio, se desprende que más que una causa de justificación, en estricto sentido, sería una exención fiscal, es decir, un régimen de excepción el cual impide la configuración de los elementos del delito. Por lo tanto, no puede presentarse el cumplimiento de un deber en la defraudación fiscal como causa de justificación pues si la ley obliga a algún contribuyente a omitir total o parcialmente el pago de contribuciones entonces está concediendo una exención. Es decir, si la ley obliga al contribuyente a la omisión parcial o total de alguna contribución, entonces no se puede haber de engaño ni aprovechamiento del error, ni obtención de un beneficio obtenido.

2. Ejercicio de un Derecho.

Los elementos del ejercicio de un derecho como causa de justificación son los siguientes:

- a) Realizar lo permitido por la ley;
- b) lesionando o poniendo en peligro un interés legalmente tutelado, pero que no sea este su único propósito;
- c) Siempre que racionalmente sea necesario el medio empleado.

Si la ley permite realizar alguna omisión en el pago de contribuciones y efectivamente se ejercita ese derecho conferido, no puede hablarse de delito de defraudación fiscal. Al igual que en el cumplimiento de un deber, en estricto sentido, esta omisión no es una causa de justificación sino una exención fiscal, es decir un régimen de excepción, que como ya establecí anteriormente, los regímenes de excepción inhiben la configuración de la hipótesis típica al presentarse una situación que no coincide con la que la ley señala como hecho generador del delito.

Por lo tanto, al igual que en el cumplimiento de un deber, el ejercicio de un derecho tampoco puede ser considerado como una causa de justificación ya que el que ejercita un derecho conferido en la ley no se puede decir que dañe o lesione intereses jurídicamente protegidos, pues se trata de casos de excepción determinados expresamente en la ley.

5.9. Inimputabilidad.

Como ya quedó asentado, la imputabilidad no es el elemento del delito sino presupuesto de la culpabilidad. La culpabilidad sí es uno de los elementos del delito, de tal manera que la ausencia de imputabilidad (inimputabilidad), impide la culpabilidad y por lo tanto la configuración del delito.

Si la imputabilidad se refiere a las calidades del sujeto que le dan capacidad para poder ser culpable, la inimputabilidad es la falta de esas calidades del sujeto que se exigen para que pueda entender y querer en el campo del derecho penal, es decir la falta de las condiciones mentales del sujeto (salud y madurez) que debe existir en el momento de la comisión del acto típico, y así poder ser culpable. Luis Jiménez de Asúa (25) dice: "Son causas de inimputabilidad la falta de desarrollo y salud de la mente, así como los trastornos pasajeros de las facultades mentales que privan o perturban en el sujeto la facultad de conocer el deber".

La inimputabilidad por falta de desarrollo (menor de edad) ha dejado de figurar en la ley penal mexicana por haber quedado sometidos en los menores a un régimen legal especial.

La reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 10 de enero de 1994, modificó estas causas de inimputabilidad para quedar de la siguiente manera:

Artículo 15. El delito se excluye cuando:

.....

VII. Al momento de realizar el hecho típico el agente no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquél o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado a no ser que el agente hubiere provocado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible.

Cuando la capacidad a que se refiere el párrafo anterior sólo se encuentre considerablemente disminuida, se estará a lo dispuesto en el artículo 69 bis de este Código.

Las causas de inimputabilidad mencionadas en esta fracción (padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado) si se pueden presentar en el delito de defraudación fiscal, pues el sujeto activo queda privado de sus facultades mentales ya sea temporal o permanentemente y por lo tanto no quiere o no entiende el significado de su conducta. De tal manera que si algún sujeto cae en alguna de estas hipótesis deberá estar sujeto a lo previsto en el Capítulo V Título Tercero del Código Penal.

5.10. Inculpabilidad.

La culpabilidad es un elemento del delito y por lo tanto sin su presencia no se puede configurar el delito. El aspecto negativo de la culpabilidad es la inculpabilidad. La inimputabilidad no es el elemento del delito sino presupuesto de la culpabilidad. Es la capacidad del sujeto para poder ser culpable, de tal manera que la ausencia de imputabilidad (inimputabilidad), impide la culpabilidad y por lo tanto la configuración del delito.

Serán causas de inculpabilidad todos aquellos factores que supriman los elementos esenciales de la culpabilidad. Según la teoría psicologista los elementos de la culpabilidad son: la voluntad y el conocimiento; por lo tanto para los psicologistas las causas de inculpabilidad serán aquellos factores que afecten el campo volitivo (coacción sobre la voluntad) o el conocimiento (error esencial de hecho e invencible). En cambio, para los afiliados a la teoría normativista de la culpabilidad, las causas de inimputabilidad son el error (afecta el conocimiento de la antijuricidad y la no exigibilidad de otra conducta (afecta la reprochabilidad del comportamiento jurídico). Como nuestra ley se adhiere al psicologismo, para estar acordes con la dogmática jurídico-penal, consideramos que las inculpabilidades deben ser el error esencial de hecho e invencible y la coacción sobre la voluntad.

A) Coacción sobre la voluntad.

Bajo este concepto se engloban todas aquellas circunstancias que de alguna u otra manera inhiban o afecten la libre voluntad del sujeto. Estas circunstancias pueden ser físicas o morales. Son circunstancias físicas cuando por medio del dolor, la fuerza física o la privación de la libertad se coacciona la voluntad, son morales cuando se hacen amenazas que producen en el sujeto un temor fundado.

Tomando en cuenta que lo dicho para las causas de inimputabilidad sobre las excluyentes supralegales, se aplica a las causas de inculpabilidad, cabe hacer mención sobre el temor fundado en este apartado. En nuestro Código Penal en el artículo 15 fracción VI antes de la citada reforma se establecía:

Artículo 15. Son circunstancias excluyentes de responsabilidad:

VI. Obrar en virtud de miedo grave o temor fundado e irresistible de un mal inminente y grave en bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que no exista otro medio practicable y menos perjudicial al alcance del agente.

En este fracción se contemplaban dos hipótesis: A) miedo grave y b) temor fundado. Como quedó señalado en el capítulo correspondiente a la imputabilidad, mientras el miedo grave da lugar a una causal de inimputabilidad por anular el raciocinio del sujeto, el temor fundado da lugar a una causa de inculpabilidad pues el sujeto no se ve privado de su capacidad de entendimiento y raciocinio, sino que actúa conscientemente de manera ilícita como medio para librarse del mal que le amenaza,

A pesar de que en el delito de defraudación fiscal no es posible que el miedo grave se presente por el especial estado que se requiera para llevar al cabo el delito, el temor fundado sí se puede presentar. Tal sería el caso de un gerente que obliga a su contador a que omita el pago de algunos impuestos bajo graves amenazas. El contador en este caso estará amparado bajo una excluyente de inculpabilidad, en tanto que el gerente será el responsable.

CONCLUSIONES.

1o. La obligación de contribuir a los gastos públicos, se encuentra estipulada en el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice:

"Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir a los gastos públicos así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Esta es el fundamento Constitucional que en realidad nos obliga a todos los mexicanos a contribuir para los gastos públicos en nuestro país.

2o. La obligación tributaria surge de la realización del hecho imponible, que es la conducta en abstracto descrita por el legislador en la ley respectiva; por lo que sin ésta descripción no nace la obligación tributaria.

3o. El presupuesto indispensable para la realización del delito de defraudación fiscal es la existencia de la obligación tributaria, es decir, que exista un vínculo jurídico entre el Estado y el contribuyente por el cual pueda el primero exigir al segundo el pago de alguna contribución.

4o. El delito de Defraudación Fiscal es un delito previsto en una ley especial como el Código Fiscal de la Federación. Por tanto es un delito autónomo, con todos sus elementos ya que tiene vida propia y no depende de otro tipo.

5o. La conducta sobre el delito de defraudación fiscal puede llevarse al cabo por dos medios: engaño (positiva) o por aprovechamiento de error (negativa). Pero no cualquier engaño o aprovechamiento del error constituye la conducta del delito de defraudación fiscal, estos dos medios deben ser tales que produzcan el resultado previsto en la ley, es decir, la omisión total o parcial en el pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

En el caso de la defraudación fiscal, el resultado jurídico es la violación a la norma jurídica, es decir, el haber omitido el pago de alguna contribución total o parcialmente o el haber obtenido algún beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. El resultado material del delito en cuestión es el menoscabo a la Hacienda Pública, es decir, a una parte del patrimonio del Estado.

6o. Los elementos típicos del delito en estudio son los siguientes:

En cuanto a los elementos Objetivos.

a) Sujeto Activo.

El sujeto activo del delito puede ser un contribuyente (sujeto pasivo de la obligación tributaria), pero sin embargo en el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación se señala quiénes se consideran responsables de los delitos fiscales (o quienes participan).

b) Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo del delito es el fisco federal, es decir, el Estado en su carácter de titular del tesoro público.

c) Objeto Jurídicamente Protegido.

Es el tesoro público (Hacienda Pública Federal), es decir, una parte del patrimonio del Estado.

d) Medios.

Los medios exigidos por el tipo legal son el engaño o el aprovechamiento del error. El tipo legal no hace alguna referencia por cuanto hace al lugar, tiempo u ocasión en que debe llevarse a cabo la conducta .

Elementos Subjetivos.

a) Elementos Normativos.

Los elementos que deben valorarse jurídicamente son la obtención de un beneficio indebido y el otro elemento normativo es el resultado de la conducta, es decir, el perjuicio del fisco federal.

b) Elementos Subjetivos.

Existe un doble sentido del elemento subjetivo del injusto, en el delito a estudio.

Por un lado debe el sujeto activo saber que está violando la ley fiscal, y por el otro debe querer ese resultado que se traduce en la omisión del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido.

7o. En el delito de defraudación fiscal la antijuricidad formal se presenta por llevarse al cabo la conducta típica descrita en el artículo 108 C.F.F. y no estar amparada por alguno de los aspectos negativos de la antijuricidad (causas de justificación).

Desde el punto de vista material, la conducta es antijurídica por lesionar el bien jurídico tutelado, es decir, la Hacienda Pública.

8o. La imputabilidad en el delito de defraudación fiscal, se presentará cuando el sujeto tenga la capacidad de entendimiento y voluntad sobre su conducta ilícita.

La inimputabilidad en el delito a estudio, si se puede presentar conforme a lo establecido en la fracción VII del artículo 15 del Código Penal o en cualquier otra que priven al sujeto del entendimiento o voluntad.

9o. El delito de defraudación fiscal, es eminentemente intencional, ya que requiere un especial estado anímico encaminado a la realización de la conducta típica. Esto debido a que en el delito a estudio la conducta requiere un acto de conocimiento (conocimiento de la realidad) y uno de voluntad (dar a conocer datos falsos como verdaderos o el aprovechamiento del falso conocimiento que tiene el sujeto pasivo). De tal manera que únicamente se puede presentar dolosamente, es decir, que es un delito típicamente doloso.

10o. Las causas de inculpabilidad son todos aquellos factores que eliminan los elementos de la culpabilidad como lo son, la coacción sobre la voluntad (la cual incide sobre la voluntad); la ignorancia y el error (el cual incide sobre el conocimiento).

En cuanto al delito de defraudación fiscal, el error sí puede ser una causa de inculpabilidad como lo señala el artículo 15 fracción VIII, respecto al error de tipo, eliminando el dolo. Por tanto, sí puede presentarse el caso de que el contribuyente omita el pago de sus obligaciones por un mero error. En este caso no se configurará el delito de defraudación fiscal.

BIBLIOGRAFIA

Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. y U.N.A.M. México, 1994.

Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Editorial Espasa-Calpe, S.A., 21a. ed., Madrid, 1992.

Diccionario para Juristas. Juan Palomar de Miguel. Mayo Ediciones. México, 1981.

Enciclopedia Jurídica Omega. Editorial Driskill, S.A., Argentina, 1979.

Acosta Romero, Miguel. Segundo Curso de Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S.A., México, 1989.

Armenta, Gonzalo. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. Textos Universitarios. México, 1977.

Arroyo Alba, Francisco. Estudio Sociológico Jurídico sobre el Delito de Fraude. Universidad Nacional Autónoma de México, Dirección General de Publicaciones. México, 1982.

Cabral, Luis C. . Compendio de Derecho Penal y otros ensayos. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 1991.

Carranca y Trujillo, Raúl. Derecho Penal Mexicano. Editorial Porrúa, S.A., México, 1980.

Castellanos Tena, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Porrúa, S.A., México, 1994.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa, S.A., México, 1988.

De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, S.A., México, 1990.

De Pina, Rafael y de Pina Vera, Rafael. Diccionario de Derecho. Editorial Porrúa, S.A., México, 1991.

Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa, S.A., México, 1986.

Giorgetti, Armando. La Evasión Tributaria. Ediciones De Palma. Buenos Aires, 1967.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. Ediciones De Palma. Buenos Aires, 1967.

Hernández Esperza, Abdón. El Delito de Defraudación Fiscal. Editorial Botas. México, 1962.

Jersch, Dino. Clases de Derecho Tributario. Primer Curso Interamericano de Tributación Real en Buenos Aires. Editado por la Escuela Nacional de Hacienda. México, 1975.

Jiménez de Asúa, Luis. Tratado de Derecho Penal. Tomo III. El Delito. Editorial Losada, Buenos Aires, 1965.

Jiménez Huerta, Mariano. Derecho Penal Mexicano. Tomo I. Editorial Porrúa, S.A., México, 1963.

Jiménez Huerta, Mariano. La Tipicidad. Editorial Porrúa, S.A., México, 1955.

Margán Menautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, S.A., México, 1991

Mezger, Edmundo. Derecho Penal Parte General. Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires, 1955.

Millán González, Arturo. El Delito de Defraudación Fiscal y su defensa adecuada. Ediciones Rocár, México, 1994.

Mir Puig, Santiago. Derecho Penal Parte General. Editorial P.P.U., Barcelona, 1990.

Orellana Wierco, Octavio Alberto. Teoría del Delito. Editorial Porrúa, S.A., México, 1994.

Pavón Vasconcelos, Francisco. Manual de Derecho Penal Mexicano. Editorial Porrúa, S.A., México, 1982.

Porte PÉREZ Candeaupep, Celestino. Apuntes de la Parte General de Derecho Penal. Porrúa, S.A.; México 1990.

Rivera Silva, Manuel. Derecho Penal Fiscal. Editorial Porrúa, S.A., México, 1984.

Rivera Silva, Manuel. Los Delitos Fiscales Comentados. Ediciones Botas. México, 1949

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla. México, 1992.

Romero Apis, José Elías. Obra Jurídica Mexicana Tomo III. Procuraduría General de la República. México, 1985.

Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1980.

Villalobos, Ignacio. Derecho Penal Mexicano. Editorial Porrúa, S.A., México, 1990.

LEGISLACION CONSULTADA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ediciones Andrade, S.A., México, 1995.

Código Penal para el Distrito Federal en Materia del Fuero Común y para toda la República en Materia del Fuero Federal. Procuraduría General de la República, México, 1995.

Código Fiscal de la Federación. Editorial Oigún, S.A., México, 1995.

Poder Judicial de la Federación. 2o. C.D. Rom. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, Junio 1992.

Diario Oficial de la Federación de fecha 10 de Enero de 1994.