

103.
2eg.



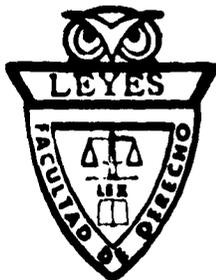
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

ASPECTOS JURIDICO - PENALES DE LA
FRACCION V DEL ARTICULO 109 DEL CODIGO
FISCAL DE LA FEDERACION

T E S I S

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



CD. UNIVERSITARIA,

1995

FALLA DE ORIGEN

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

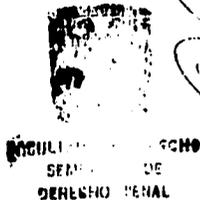
Cd. Universitaria, 12 de junio de 1995.

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

El C. VICTOR ROBERTO BERMUDEZ CARDONA, ha elaborado su tesis profesional en este Seminario a mi cargo, bajo la dirección del Lic. Roberto Reyes Velázquez, intitulada: "ASPECTOS JURIDICO-PENALES DE LA FRACCION V DEL ARTICULO 109 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION", con el objeto de obtener el grado académico de Licenciado en Derecho.

El alumno ha concluido la tesis de referencia la cual llena a mi juicio los requisitos señalados en el artículo 8, fracción V, del Reglamento de Seminarios para las tesis profesionales.

Atentamente.
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
El Director del Seminario.



DR. RAUL CARRANCA Y RIVAS.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

DR. PAUL CARRANCA Y RIVAS.
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO PENAL.
DE LA FACULTAD DE DERECHO DE LA UNAM.
P R E S E N T E :

Distinguido Sr. Director:

ROBERTO REYES VELAZQUEZ, en mi carácter de director de la tesis intitulada "ASPECTOS JURIDICO-PENALES DE LA FRACCIÓN V DEL ARTICULO 103 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION", elaborada por el alumno VICTOR ROBERTO BERMUDEZ CARDONA, con número de cuenta 8250692-0, y para obtener el Título de Licenciado en Derecho, me permito solicitarle lo siguiente:

Que de no haber inconveniente por parte de usted, se autorice a mi dirigido a imprimir la referida monografía para que sea presentada ante el honorable jurado que designe la facultad de Derecho en su examen recepcional.

Agradeciendo la atención que se sirva prestar a la presente y anticipando las gracias por el favor de la misma, como siempre me es grato enviarle un cordial saludo y reiterarle las seguridades de mi más alta y distinguida consideración.

"POR MI PAZ HABLARA EL ESPIRITU"

Cd. Universitaria D.F., a 9 de junio de 1995.


LIC. ROBERTO REYES VELAZQUEZ.

PROFESOR DE LA FACULTAD DE DEPECHO.

**A MI MADRE
MARTHA CARDONA MOLINA.
COMO UN TRIBUTO A SU ESFUERZO Y
PERSEVERANCIA, CON AMOR IMPERECEDERO.**

**A MI PADRE.
ROBERTO BERMUDEZ ARREDONDO
CON LA CONVICCION DE SUPERAR EL
EJEMPLO A SEGUIR
CON PROFUNDA ADMIRACION RESPETO Y
CARIÑO.**

**A MARGARITA
POR LOS TIEMPOS PASADOS
Y LAS CONVICCIONES DEL
PRESENTE CON AMOR
INCONDICIONAL**

**A VICTOR ROBERTO, RICARDO ALEJANDRO
Y ERICK, AFECTOS COMPLEMENTARIOS DE
MI VIDA, Y DE QUIENES ESPERO MUCHO
EN EL CAMINO DE LAS CIENCIAS O LAS
ARTES.**

**A MIS HERMANOS CUÑADOS Y
SOBRINOS, POR SU GRAN APOYO
CON AMOR FRATERO.**

**A TODOS AQUELLOS QUE ME PRECEDIERON
EN EL CAMINO DE LA VIDA, PARA ELLOS
MI PENSAMIENTO Y RECUERDO DE AMOR.**

**A LA U.N.A.M.
POR LA RENOVACION DEL
ESPIRITU UNIVERSITARIO.**

INDICE

Pág.

INTRODUCCION.

CAPITULO I

1.- ANTECEDENTES.	
1.1.- DERECHO COMPARADO	12
1.1.1.- ARGENTINA	12
1.1.2.- ESTADOS UNIDOS	13
1.1.3.- FRANCIA	18
1.1.4.- ESPAÑA	19
1.2.- ANTECEDENTES HISTORICOS LEGISLATIVOS	21
1.3.- REGIMEN JURIDICO VIGENTE	30

CAPITULO II

2.- GENERALIDADES.	
2.1.- DERECHO PENAL COMUN, DERECHO PENAL ESPECIAL	36
2.3.- DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO	41
2.4.- DERECHO PENAL FISCAL, RAMA DEL DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO	53

CAPITULO III

3.- NATURALEZA JURIDICA.

3.1.- INFRACCION

57

3.2.- DELITO

70

CAPITULO IV

4.- DOGMATICA DEL DELITO Y SU APLICACION AL DELITO

DE OMISION DE DECLARACION.

81

4.1.- PRESUPUESTOS DEL HECHO

85

4.1.2.- EL ELEMENTO OBJETIVO

87

4.2.- LA CONDUCTA

89

4.2.1.- EL RESULTADO

93

4.2.2.- EL NEXO CAUSAL

95

4.2.3.- CLASIFICACION EN ORDEN A LA CONDUCTA

96

4.2.4.- CLASIFICACION EN ORDEN AL RESULTADO

96

4.2.5.- AUSENCIA DE CONDUCTA

97

4.3.- LA TIPICIDAD

98

4.3.1.- LA ATIPICIDAD

101

4.4.- LA ANTIJURIDICIDAD

102

4.4.1.- CAUSAS DE JUSTIFICACION

104

	<i>Pág</i>
4.5.- LA IMPUTABILIDAD, ASPECTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS	110
4.6.- LA CULPABILIDAD	111
4.1.- LA INCULPABILIDAD	113
4.7.- LA PUNIBILIDAD	118
4.7.1.- EXUSAS ABSOLUTORIAS	121
4.7.2.- CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD	122
PROPUESTAS	124
CONCLUSIONES	126
BIBLIOGRAFIA	130

INTRODUCCION

La tendencia de las legislaciones modernas es radicar en el contribuyente lo que se ha denominado el deber de iniciativa, para señalar que es el propio contribuyente a quien corresponde cumplir espontáneamente con todas las exigencias establecidas para el cumplimiento de la prestación debida. En concordancia con lo expresado, se habla de la autodeterminación, de la obligación de poner en conocimiento de la administración los hechos que dan origen a la obligación, hasta su cálculo, en términos que ella pueda ser cumplida sin que se haga necesaria la participación de la administración.

El conjunto de medidas tiene por objeto racionalizar la acción de control de la administración, que ante formas impositivas de carácter masivo, no puede pretender organizarse para verificar a todos y cada uno de los obligados, sino que el sistema permite y exige que cada contribuyente cumpla espontáneamente con su obligación, reservando a la administración la facultad de verificar posteriormente la corrección del cumplimiento; este control necesariamente debe adoptar carácter selectivo.

En consecuencia el objetivo de alcanzar el cumplimiento voluntario de la obligación constituye para las administraciones un imperativo sin alternativas, ya que corresponde a la naturaleza de las nuevas formas impositivas a las que se ha llegado por la vía de un proceso evolutivo, que progresivamente va acentuando su carácter irreversible. Sin embargo, con mayor frecuencia que lo deseable, éste objetivo técnico y para el cual debe proveerse una organización funcional, se confunde con lo que podría calificarse de meta idílica, en la que todos los contribuyentes cumplirán con su obligación por la íntima convicción personal de la justicia y la necesidad de su aporte a la sociedad, lo cual si no es plenamente un error, es por lo menos una simplista, que a la hora de adoptar soluciones introduce elementos que perturban la correcta identificación de las verdaderas causas del incumplimiento tributario.

Muchas son las causas que se mencionan como determinantes de este elevado nivel de incumplimiento: la falta de una conciencia tributaria, la complejidad de los sistemas impositivos, la falta de una organización Administrativa eficiente, la carencia de sanciones severas y muchas otras que de una u otra forma se relacionan con las anteriores, pero respecto de las cuales podría decirse que son las causas inmediatas, como si se navegara en la superficie del problema, porque existen otras causas mediatas que determinan las anteriores.

El incumplimiento tributario también debe ser considerado como un reflejo del escaso desarrollo social, bastante ligado a la falta de un desarrollo económico suficiente.

Cualquier solución que se adopte no podrá prescindir tampoco de la psicología del contribuyente, que en todas partes tratará siempre de minimizar el impacto del tributo. Cuando lo hace, ilegítimamente actúa impulsado por dos razones principales: el hecho de obtener un beneficio económico, y la posibilidad de dejar de cumplir más o menos impunemente. Estas dos causas deben ser tenidas en cuenta para cualquier decisión de la Administración a fin de controlar el cumplimiento tributario.

La capacidad de la Administración, principalmente para conocer con certeza y oportunidad el incumplimiento, variará de acuerdo con la naturaleza de éste; esto permite cierto grado de complementación con el elemento sanción, en cuanto puede aplicarse una sanción más severa cuando la capacidad de la administración sea menor para individualizar ciertas formas de incumplimiento. El carácter complementario de estos elementos, para conformar un margen de riesgo razonable, no llega a consentir su mutua sustitución. Si se alcanza un buen nivel de capacidad para determinar el incumplimiento; sin la sanción adecuada, el riesgo no existe, y la actitud más probable del contribuyente será la de esperar la acción de la Administración para que lo hagan cumplir, lo cual automáticamente deteriorará esa misma capacidad.

Por otra parte, si se pretende agravar las sanciones sin que la administración haya adquirido la mencionada capacidad, la consecuencia del incumplimiento resultará muy grave para el contribuyente, pero al mismo tiempo será muy improbable que ella le pueda ser aplicada, lo cual le inducirá a asumir el riesgo: así no se alcanzará el objetivo de estimular hacia el cumplimiento, que es lo que interesa a la administración y no necesariamente el aplicar una sanción.

Por las breves consideraciones que anteceden se tiene la convicción de que el problema del incumplimiento tributario en México, puede tener solución sobre la base de desarrollar una capacidad de conocimiento del incumplimiento, unida a un régimen de sanciones adecuado, si no se dispone de estos elementos, cualquier intento estará condenado al fracaso, como la experiencia lo ha demostrado reiteradamente. De aquí surge la preocupación por llegar a determinar la forma y características que debe asumir la sanción por infracción y el delito tributario.

CAPITULO I

1.1.- DERECHO COMPARADO

1.1.1.- ARGENTINA

En Argentina la defraudación fiscal es tratada por diversos ordenamientos jurídicos. Las ordenanzas de Aduanas contienen un capítulo relativo a los actos aduaneros punibles o delitos aduaneros en la cual se tipifican tres violaciones al orden jurídico aduanero: contravenciones, defraudación o fraude y contrabando. Por defraudación se entiende la violación de las disposiciones legales de la que resulte o pueda resultar un perjuicio fiscal o disminución de rentas. En el artículo 1025 del ordenamiento citado, se preceptúa que se considera fraude " la falta de requisitos, toda falsa declaración o todo hecho despatchado en confianza o que si pesa desapercibido produjera menos renta de la que reglamentariamente se adeuda. En cuanto a la penalidad se aplican penas que pueden abarcar el arresto, prisión, decomiso de mercancías, pago del doble de los derechos y multas. Los artículos 1021 y 1032, establecen que en el caso de fraude fiscal se aplican penas pecuniarias; si se carece de bienes se conmuta por prisión a razón de un día de cárcel por cada peso fuerte, hasta un máximo de dos años.

En la ley 11.663 de organización administrativa de los impuestos a los réditos y las ventas, se establecen las siguientes violaciones: contravenciones y la defraudación, atendiendo a la gravedad de la violación. La pena para el fraude fiscal en esta ley consiste en multa por el decuplo de la suma defraudada o que se haya pretendido defraudar, y además la responsabilidad criminal correspondiente a los delitos en que se haya incurrido en la comisión del fraude.

La ley del impuesto interno de 1889, imponía una pena del decuplo de lo defraudado más arresto que no bajara de tres meses ni excediera de un año en casos de grave defraudación reincidencia general o concurso de infracciones.

Cabe notar que en los casos de fraude al fisco, la pena estabé dirigida directamente a la recuperación de la cantidad defraudada más otra cantidad determinada y que la pena de privación de la libertad tiene un carácter secundario.

Es manifiesta la tendencia a considerar dichas violaciones a las leyes fiscales desde un punto de vista meramente administrativo y no penal. La ley 11.683 mencionada, separa claramente la sanción administrativa en tanto que la responsabilidad penal existe en los casos en que se haya defraudado al fisco mediante la comisión de actos típicos desde el punto de vista del derecho penal. No existe, por tanto, una penalidad que corresponda al derecho penal.

1.1.2.- ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA

El departamento del tesoro de este país se enfrenta constantemente con el problema de la defraudación fiscal, sobre el que tiene amplia experiencia. La legislación penal en materia de fraude al fisco ha servido como medio para controlar actividades ilícitas.

El fraude al fisco tiene una doble penalidad; las llamadas "Penas Civiles" y las sanciones penales propiamente dichas. Las penas están fijadas en el (Código de Impuestos Interiores), capítulo 75 (delitos, ofensas y faltas), aun cuando se encuentran sanciones penales en otras leyes y capítulos del Código de los Estados Unidos. El "Código de Impuestos Interiores" fue expedido en acta del Congreso del 16 de agosto de 1954 derogando el anterior Código de Impuestos Interiores de 1939.

La aplicación de las multas y penas debe ser ejecutada mediante el ejercicio de la acción penal ante un tribunal, el ejercicio de dicha acción es recomendado por la asesoría jurídica de ejecución del servicio de impuestos interiores al departamento de justicia.

El departamento de justicia ejercita la acción penal únicamente en los casos en que llega a la conclusión de que el causante es el culpable y existe razonable probabilidad de obtener un veredicto de culpabilidad, aun cuando existe una sanción administrativa y una sanción penal independiente la una de la otra, sin embargo, pueden ser acumuladas. Generalmente se aplica únicamente la sanción administrativa.

La diferenciación entre el fraude civil y el fraude penal radica en la flagrancia de la falta, las pruebas disponibles y la carga de la prueba que tiene el gobierno. El fraude civil debe ser demostrado por pruebas claras y convincentes. El fraude penal requiere pruebas más fehacientes para obtener un veredicto de culpabilidad; el gobierno, por mandato constitucional, debe demostrar la culpabilidad más allá de toda duda razonable.

Durante el año fiscal que terminó el 30 de junio de 1952, se fijó una sanción administrativa consistente en el 50% adicional a la cantidad omitida en 17,494 casos de fraude al fisco. Se recomendó la acción penal en 1,248 casos de fraude el 50% de los cuales correspondían a la categoría de "delincuentes y hampones".

Durante el mismo año, 1,063 procesos se iniciaron habiéndose obtenido 563 veredictos de culpabilidad, confesiones de culpabilidad y de nula contienda. Durante el año fiscal de 1951, el departamento de justicia turnó 398 casos que implicaban 448 inculpados a los fiscales para el ejercicio de la acción penal. Quedaron procesados 415 inculpados; 78 fueron deshechados; 41 condenados y 13 absueltos.(1)

(1).- CROCKETT P., Joseph. "THE FEDERAL TAX SYSTEM OF THE UNITED STATES", págs. 136-137.

Por su importancia estimamos conveniente transcribir los principales artículos relativos a la defraudación fiscal:

SECCION 7201.- Tentativa de evadir o eludir el pago del impuesto. Toda persona que intencionalmente pretenda en cualquier forma evadir o eludir cualquier impuesto establecido por este título o el pago del mismo sera, además de las otras penas establecidas por la ley, culpable de un delito y si fuese convicto de ello, sera multado hasta por \$10,000, o confinado a prisión por no más de cinco años, o ambas, además de gastos y costos del juicio.

SECCION 7202.- Omisión intencional en la retención o pago de impuestos. Toda persona obligada bajo este título a cobrar, rendir cuenta de, y pagar cualquier impuesto establecido por este título que intencionalmente deje de retener, rendir cuentas exactas o pagar dichos impuestos, sera, además de las penas establecidas por la ley, culpable de un delito y si fuese convicto de ello, multado con no más de \$ 10,000 o confinado a prisión por no más de cinco años, o ambas, además de gastos y costos del juicio.

SECCION 7203.- Omisión intencional de presentar una declaración, proporcionar información o pago de impuestos toda persona que este obligada bajo este título a pagar impuestos provisionales o definitivos como lo ordena este título; o por disposiciones dictadas bajo la autorización del mismo, de presentar una declaración (excepto la declaración requerida bajo las disposiciones de las secciones 6015 o 6016), llevar registros, o proporcionar cualquier informe, que intencionalmente deje de cubrir este impuesto provisional o definitivo, rendir dichas declaraciones conservar esos registros o proporcionar esos informes, en la fecha o fechas estipuladas por la ley o reglamentos, sera, además de las otras penas estipuladas por la ley, culpable de un delito (mis de menor) y, si fuese convicto de ello sera multado hasta por \$ 10,000, o confinado a prisión por más de un año, o ambas, y además de gastos y costos del juicio

SECCION 7204.- Declaraciones fraudulentas u omisión de las declaraciones de los empleados. en lugar de cualquier otra pena prevista en la ley (exceptuando aquella prevista por la sección 6674), toda persona que intencionalmente omite proporcionar una declaración en la forma, tiempo y conteniendo la información requerida por la sección 5061, por reglamentación expedida bajo dicha sección, será, por cada ofensa si fuere convicto de ella, multada hasta por \$10,000., o confinado a prisión por de un año, o ambas.

SECCION 7205.- Retención fraudulenta del certificado de exención o negativa a proporcionar informes. Toda persona obligada a proporcionar información a su patrón bajo la sección 3402 (F) que intencionalmente proporcione información falsa o fraudulenta u omite intencionalmente proporcionar dicha información, la cual requeriría un aumento en el impuesto retenido bajo la sección 3402, será, en lugar de cualquier otra pena prevista si fuere convicto de ella, multada hasta por \$500., o confinado a prisión por no más de un año, o ambas.

SECCION 7206.- Fraude y declaraciones falsas.- Toda persona que: 1.- Intencionalmente haga o suscriba una declaración, manifestación u otro documento que contenga o sea ratificado mediante declaración escrita de que ha sido hecha bajo apercebimiento de aplicarse la pena de perjurio y que no se considere ser verídica y correcta en cuanto a cualquier asunto esencial.

2.- Intencionalmente ayude o asista en, o procure, sugiera o aconseje la preparación o presentación bajo, o en relación a cualquier asunto que surja bajo las leyes de impuestos interiores, de una declaración, testimonio, reclamación u otro documento que sea fraudulento o contenga falsedades en cualquier asunto esencial, ya sea de o no que dicha falsedad o fraude sean con el conocimiento de la persona autorizada u obligada a presentar dicha declaración, testimonio, reclamación o documento;

3.- Simule, falsas o fraudulentamente ejecute o firme cualquier fianza permiso, anotación u otro

documento requerido bajo las disposiciones de las leyes de impuestos interiores o mediante cualquier disposición dictada en cumplimiento de las mismas o trate de que las mismas sean hechas con falsedad o fraudulentamente ejecutadas, o aconseje, ayude o participe en la ejecución de los mismos.

4.- Remueva, deposite u oculte o tenga relación con la remoción o depósito u ocultación de bienes o mercancías respecto de las cuales es o sea fijado cualquier impuesto, o toda propiedad cuyo gravamen este autorizado por la sección 6331 con la intención de evadir o eludir la fijación de un impuesto o el cobro del mismo, establecido por este título.

5.- En relación con cualquier convenio bajo la sección 7122 u oferta de dicho convenio, o en conexión con cualquier pacto de transacción bajo la sección 7121 u oferta de participar en dicho pacto, intencionalmente:

(A) oculte de cualquier funcionario o empleado de los Estados Unidos cualquier propiedad perteneciente al patrimonio de un causante u otra persona obligada en relación con el impuesto;

(B) reciba, oculte, destruya, mutila o falsifique cualquier libro, documento, o registro, o haga una falsa declaración al patrimonio o sustitución financiera del causante u otra persona obligada en relación con el impuesto; será culpable de un delito y si fuese convicto de ello será multado por no más de tres años, o ambas, además de costos del juicio.

SECCION 7207.- Declaraciones, manifestaciones u otros documentos fraudulentos. Toda persona que intencionalmente entregue o de a conocer al secretario o a su delegado cualquier lista, declaración, manifestación u otro documento, sabiendo que es falso o fraudulento en relación con cualquier sueldo, será multado hasta por \$ 1,000., o confinado a prisión por no más de un año, o ambas.

Estas no son, sin embargo las únicas disposiciones que imponen sanciones por defraudación fiscal. La sección 7273, fija la pena por la omisión de pago, o tentativa de evasión del pago del impuesto sobre futuros de algodón. La sección 7268, sanción por la posesión con intención de vender en fraude a la Ley o para evadir un impuesto. Se sanciona así mismo la venta para evadir el impuesto.

LA SECCION 5762, enumera una serie de conductas consideradas como fraude al fisco en relación con los impuestos al tabaco así mismo típicos delitos relativos al uso indebido de estampillas y marbetes en la misma industria del tabaco. Además del Código de Impuestos interiores, el título 42 del Código de los Estados Unidos, relativo a la salud y bienestar públicos tipifica el fraude contra el Seguro Social.

El título 18 del Código citado relativo a los delitos y procedimientos penales tipifica el fraude a los Estados Unidos mediante falsos testimonios y declaraciones falsas o fraudulentas ante cualquier Secretaría de Estado.

1.1.3.- FRANCIA

El fraude al fisco fue erigido en un verdadero delito sancionado con multa y prisión por la Ley del 25 de junio de 1920. Dicha Ley prevé dos clases de sanciones: una de carácter fiscal y otras de carácter correccional o penal.

Los impuestos sobre ingresos están acompañados de sanciones fiscales que castigan la infracción al cumplimiento de ciertas formalidades legales o la inexactitud de las declaraciones.

Además de las penas fiscales que tienen un campo de aplicación limitado, el Artículo 112 de la citada Ley de 25 de junio de 1920 crea una pena personal de orden general con un carácter

eminentemente correccional y que, en consecuencia no es aplicable mas que cuando se encuentran reunidos todos los elementos constitutivos de un delito.

El ejercicio de la acción penal se lleva a cabo previa petición de la Administración competente ante el tribunal correccional dentro de cuya competencia el impuesto debe ser pagado.

1.1.4.- ESPAÑA

En España la Ley 230 del 29 de diciembre de 1936, llamada Ley General Tributaria, constituye el primer intento de codificación española del derecho tributario. El proemio de la Ley afirma que consiste en la formulación de una serie de simple falta de cumplimiento de las formalidades legales.

Todo el que sustraiga por fraude, o simplemente intente sustraerse fraudulentamente al pago total o parcial de los impuestos establecidos por las leyes fiscales a favor o en beneficio del tesoro público, será castigado con una pena pecuniaria no menor de 1,000 francos ni mayor de 5,000 francos, sin perjuicio de los derechos de la tesorería.

La intención fraudulenta revelada por una maniobra tendiente a sustraerse del pago del impuesto es suficiente para la aplicación del Artículo 112.

Por consiguiente una declaración con conocimiento de ser contraria a la hecha por el contribuyente, aún cuando no sea acompañada de documentos falsos tendientes a engañar a la Administración, y aún cuando la misma no haya sido registrada en la tesorería cae bajo la hipótesis del Artículo 112 de la citada Ley.

En caso de reincidencia dentro de un término de 5 años, el delincuente será castigado con prisión por un período no menor de un año ni mayor de cinco años y podrá ser privado en todo o parte, durante no menos de cinco y no más de diez años, de todos los derechos cívicos enumerados en el Artículo 42 del Código Penal.

El tribunal podrá, además, ordenar que la sentencia sea publicada íntegramente o en parte en los diarios que el mismo designe y que serán fijados en los lugares que el mismo indique, todo ello a costa del condenado, siempre y cuando los gastos de dichas publicaciones no excedan de 5,000 francos.

José López Berenguer, ha escrito que la Ley General Tributaria es un texto que tiene la fuerza, importancia y trascendencia de un verdadero código, si bien limitado a lo que se determina parte general del derecho tributario.(2)

Esta Ley ordena tanto el desarrollo de los principios políticos y técnicos inspirados en el derecho fiscal (principios de legalidad, capacidad de pago, seguridad jurídica, finalidades económicas y sociales de la imposición, etc.), como la normatividad común de los elementos estructurales del tributo considerada como la relación jurídico-tributaria (sujeto, hechos imposables, bases, tipos y fuentes, etc) y el desarrollo legal unificados de los principios y normas básicas de los procedimientos de gestión, liquidación recaudación, resolución de controversias y revisión, relativos a los actos unilaterales o en régimen de colaboración social entre administración y administrados, que constituyen la trama administrativa, compleja y dinámica de la imposición.

(2) LOPEZ BERENGUER, José. *La Inspección Tributaria, IX semana de Derecho Financiero, Madrid España. 1961.*

1.2.- ANTECEDENTES HISTORICOS LEGISLATIVOS

En los primeros tiempos de la época independiente, México recibe un legado de legislación española diversificada, incompleta e inadecuada a la nueva realidad social del México independiente. La actividad del legislador estuvo dirigida casi exclusivamente a la creación de normas tendientes a restablecer el orden público y organizar el nuevo Estado. Se legisó principalmente en materia hacendaria, militar y de policia.

Específicamente dentro del derecho penal fiscal se reglamentó en materia de contrabando por ser un problema que reclamaba, en aquel entonces como ahora, inmediata atención. Aún cuando el contrabando implica defraudación fiscal por cuanto es una defraudación de derechos aduanales, sin embargo la defraudación fiscal como tipo delictivo hizo su aparición con posterioridad.

En la Ordenanza de Aduanas del 12 de junio de 1881 se establecieron tres tipos de infracciones a las normas fiscales, a saber: delitos, contravenciones y faltas. Los delitos comprendían el contrabando, cohecho, peculado, concusión, alteración de documentos oficiales, falsificación de documentos oficiales, quebrantamiento doloso de sellos o candados fiscales, desobediencia y resistencia de particulares, así como la omisión culpable.(3)

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

(3).- CARBAJAL CONTRERAS, Maximo. Derecho Aduanero, Ed. Porrúa México 1986 pág. 91.

**MI PROFUNDO AGRADECIMIENTO A TODOS
AQUELLOS CATEDRATICOS QUE HAN CONTRIBUIDO
A MI FORMACION PROFESIONAL Y EN ESPECIAL
A MI ASESOR DE TESIS.
LIC. ROBERTO REYES VELAZQUEZ.**

Las faltas consistían en la inexactitud en documentos aduanales. De estas violaciones a los ordenamientos hacendarios sólo los delitos estaban sancionados con pena corporal, además de la sanción administrativa. Las otras dos categorías tenían sanción meramente administrativa. En el caso de la defraudación se sancionaba con la pérdida de la mercancía y pago del doble de impuesto omitido.(4)

En la ley del Impuesto General del Timbre del 25 de abril de 1893 se establecieron dos clases de responsabilidades: a) por infracciones simple y b) por infracciones con responsabilidad criminal.

El primer grupo comprendía a su vez las violaciones cometidas por causantes por falta de pago del impuesto. Estas infracciones estaban afectas a una sanción administrativa exclusivamente. Dentro de las infracciones con responsabilidad penal son más importantes: a) cuando los causantes lleven dos o más libros de contabilidad y b) los que verifiquen la defraudación fiscal a contribuyentes a ella por medio de algunos de los actos que el Código Penal castiga.

En este caso se aplica la sanción administrativa en cuanto al aspecto fiscal de la contravención y la sanción correspondiente del Código Penal según al delito que haya servido de medio para la comisión de la defraudación. En dicha legislación por tanto no se consideraba a la defraudación como delito en sí, sino en cuanto se valía el causante de un delito se sancionaba.

La figura de delito "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

(4).- CARBAJAL CONTRERAS, *Maximo. ob cit.*

En el pliego de envío el Congreso del Proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947 el C. 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 evasión fiscal asimilándola, cuando proceda, como se hace en otros países, a un verdadero delito" (5)

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 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 mucho entendimiento y lealtad. 3.- El fisco declara su fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y calificación, como forma de control de los nuevos gravámenes. 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.

Consecuencia directa del punto 6o. de la anterior declaración de principios tomada en la citada Convención, se expidió la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal. Dicha Ley tenía por objeto elevar a la categoría de delito sancionado con penas corporales el fraude al fisco cometido en los impuestos exteriores: que como ya hemos visto, desde los primeros días de la independencia estaba sancionado. La mencionada ley tiene trascendencia dentro del orden jurídico-penal positivo puesto que por primera vez erige en delito conductas que anteriormente no tenían carácter delictivo.

(5).- *Diario Oficial de la Federación, noviembre 27 de 1947.*

Al aparecer el 30 de diciembre de 1947 la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, se buscaba tutelar el interés del Estado encaminado al normal funcionamiento de su administración pública, ya que el bien jurídico protegido en la nueva ley es el patrimonio del Estado. El fin de la norma se explica en función de la necesidad de reprimir penalmente las conductas fraudulentas que ofenden el 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 del Código Penal en su capítulo del fraude no eran del todo precisas.

El delito de defraudación impositiva se cometía en los siguientes casos: 1.- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos. 2.- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades 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 impuestos. 4.- Omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrir su impuesto. 5.- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio. 6.- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarlos con falsedad. 7.- Ocultar ante las autoridades fiscales total o parcialmente, la producción sujeta a 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.(6)

(6).- LOMELI CERESO, Margarita. *El Poder Sancionador de la Administración Pública*, Edt. Continental México 1962 p.32.

En este Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal como llamó a la citada ley Alberto Sánchez Cortés, se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión si el monto de la defraudado o de lo que se intentó defraudar, era inferior a cincuenta mil pesos y prisión de dos a nueve años si excedía dicha cantidad. En caso de no poder precisar la cantidad defraudada, la pena fluctuaba de tres meses a nueve años, la determinación de las cantidades se hacía tomando en cuenta lo defraudado y lo que se intentó defraudar dentro de un ejercicio fiscal, aún 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, industria o actividad de los que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación.

Cabe notar que esta ley adolecía de diversos defectos muchos de los cuales fueron subsanados con posterioridad al vaciarse la mencionada ley en el Capítulo Quinto del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación. La Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal tuvo una vida fugaz puesto que estuvo vigente sólo el año de 1948, sin embargo, la Secretaría 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 Código Fiscal 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 1938 apareció publicado en el Diario Oficial la reforma al Código Fiscal en la cual se adicionan los artículos 241 a 283, quedando comprendido el delito de defraudación fiscal en el capítulo V del título mencionado.

En el capítulo de defraudación fiscal aparece un nuevo tipo delictivo que la ley anterior no había previsto: la llamada "defraudación genérica"; asimismo se aplican los casos de defraudación específica

modificando algunos de los anteriores y añadiendo nuevas figuras.(7)

El código fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1938, quedó derogado al entrar en vigor un nuevo, el 1° de abril de 1967, en esta, se reprodujo el artículo 270, adicionando la palabra defraudación el calificativo fiscal, para que se circunscriba su alcance al engaño o aprovechamiento de error en perjuicio del fisco, quedando como sigue:

"Comete al delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaño o aproveche errores para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto" (8)

Este texto permaneció sin modificaciones hasta el 31 de diciembre de 1982; en el artículo 72 quedaron comprendidos aquellos casos asimilables al delito de defraudación fiscal, quedando establecido con algunos cambios de redacción y de ubicación de las 10 fracciones en que se divide el precepto en vez de las 12 que contenía el correlativo artículo 271, previéndose además una nueva situación en la fracción III, consistente en la falsedad en los datos para determinar la producción, el ingreso gravable o los impuestos que se causen, la que siempre trae como consecuencia la evasión total o parcial en el pago de impuestos, como ocurre con la defraudación fiscal, el texto de este artículo permaneció sin alteración hasta el año de 1972, en los siguientes términos:

"La pena que corresponde al delito de defraudación se impondrá también, a quien:

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

(7).- LOMELI CERESO, Margarita. *ob cit* pág. 33

(8).- Publicado en el DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION el 19 de diciembre de 1967

II.- Consigne en las declaraciones que presente para fines fiscales, ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos, o deducciones falsas;

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

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

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

VI.- Como fabricante, importador, comerciante o expendedor haga circular productos sin el timbre o el marbete que deban llevar;

VII.- No entera a las autoridades fiscales dentro del plazo del requerimiento que se le haga, las cantidades que hayan retenido o recabado de los causantes, por concepto de impuestos;

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

IX.- Destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial, dejándolos ilegibles, de los libros de contabilidad que prevengan las leyes mercantiles o las disposiciones fiscales, y

X.- Utilice pastas o encuadernaciones de los libros a que se refiere la fracción anterior, para substituir o cambiar las páginas foliadas.⁽⁹⁾

En el Decreto de reformas y adiciones a diversas leyes de carácter fiscal, publicado en el Diario Oficial de 30 de diciembre de 1972, se reformó la fracción II del artículo 72 mencionado, quedando en los términos siguientes:

(9) .- DECRETO DE REFORMAS Y ADICIONES A DIVERSAS LEYES DE CARACTER FISCAL, DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1972.

"II.- Omita presentar las declaraciones o manifestaciones para efectos fiscales a que se estuviere obligado o consigne en las que presente, ingresos menores a los que realmente obtenidos o deducciones falsas.

El 29 de diciembre de 1978 se adicionó este mismo precepto, con una fracción XI que dice "Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal"; el 30 de diciembre de 1980 se publicó la reforma a la fracción VII que quedó en los siguientes términos:

"No se entere a las autoridades fiscales dentro del plazo que la ley establezca para ello, las cantidades que por concepto de créditos fiscales hubiere retenido o recaudado", adicionándose además al precepto en cuestión la fracción XII que dice: "Habiendo sido designado depositario por las autoridades fiscales, disponga del bien depositado."(10)

El artículo 272 del Código Fiscal de 1938 establecía normas similares a las contenidas en los dos primeros párrafos del artículo 73 del Código de 1967, quedando este último adicionado con un tercer párrafo para señalar que no se impondrán sanciones si quien hubiere cometido el delito entera espontáneamente el impuesto omitido.

El artículo 37, fracción X de dicho Código precisa, por exclusión, lo que debe entenderse por espontaneidad del contribuyente y dicho precepto y el que se comete, tienen el propósito de librar no solo de sanciones administrativas sino también de las penales, a todo contribuyente que presente sus irregularidades ante el fisco sin que medie gestión de las autoridades: quedando el texto en la siguiente forma:

(10).- *Publicada en el DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION el 19 de enero de 1967.*

"El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intento defraudar es inferior a \$50,000.00 y con prisión de dos a nueve años si dicho monto es de \$50,000.00 o mayor. Cuando no se puede determinar la cuantía del impuesto que se defraudó o intento defraudar, la pena será de tres meses a nueve años de prisión. No se impondrán las sanciones previstas en este artículo, si quién hubiera cometido el delito entera espontáneamente el impuesto omitido".(11)

El primer párrafo de este artículo fue derogado el 30 de diciembre de 1977, quedando como sigue: "El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de impuesto defraudado o que se intento defraudar no excede de \$250,000.00 (DOSCIENTOS CINCUENTA MIL PESOS); cuando exceda de esta cantidad la pena será de dos a nueve años de prisión."(12)

El artículo 74 del Código Fiscal de 1967 reprodujo el 273 del Código de 1936, con ligeros cambios de redacción, quedando como sigue: "Para los fines del artículo que antecede se tomará en cuenta el monto del impuesto o impuestos defraudados o que se hayan intentado defraudar dentro de un mismo período fiscal aún cuando se trate de impuestos deferentes o de diversas acciones u omisiones de las previstas en el artículo 72.(13)

En el Código Fiscal de 1936 se establecía como condición necesaria para proceder penalmente, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declarara previamente que el fisco había sufrido o pudo sufrir perjuicio, artículos 274 y 275, que sirvieron de antecedentes al artículo 43 del Código de 1967, con modificaciones substanciales, de tal suerte que se amplía este requisito para otros

(11).- *Diario Oficial de la Federación Publicado el 19 de enero de 1967*

(12).- *Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1977*

(13).- *D. O. F. DE 19 DE ENERO DE 1967 CITADO.*

delitos, pues en el Código anterior sólo se exigía para los casos de defraudación fiscal; asimismo se introdujeron modificaciones técnicas, suprimiéndose el precepto que establecía que los delitos fiscales sólo pueden ser de comisión intencional, rigiendo en este aspecto, en tratándose de delitos fiscales, las disposiciones del Código Penal; el 1º de enero de 1978 se introdujeron importantes modificaciones estableciendo requisitos de procedibilidad únicamente para aquellos delitos como el de defraudación fiscal, respecto de los cuales la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encuentra en mejor aptitud de brindar los elementos necesarios para su persecución.

1.3.- REGIMEN JURIDICO VIGENTE

El Código Fiscal del 1º de octubre de 1982, vigente, contiene en su articulado los principios más generales conforme a los cuales se devuelven las relaciones entre los contribuyentes y el Estado. En el no se establece gravamen alguno, lo que es materia propia de las diversas leyes fiscales; sino se señalan para todas las contribuciones, los derechos y las obligaciones de los particulares, los deberes y facultades de las autoridades, los procedimientos, las contravenciones, los medios de defensa contra posibles desviaciones de los órganos fiscales y particularmente, las normas del juicio por medio del cual el fisco federal se somete al control jurisdiccional de sus controversias, en una decidida afirmación y aplicación de los principios de un estado de derecho.

La materia tratada por el nuevo Código son ciertamente las mismas que contiene el ordenamiento en vigor desde 1967; pero la orientación de las disposiciones y los propósitos que con ellas se persiguen, varían congruentemente con la transformación de la legislación fiscal, dotando así a la sociedad con un cuerpo de normas jurídicas moderno y equilibrado, que facilite el siempre conflictivo cumplimiento de los deberes fiscales.

Entre las principales características del citado ordenamiento, pueden señalarse las siguientes:

Las relaciones entre el fisco y los contribuyentes estarán determinadas por el principio del cumplimiento voluntario de las normas fiscales; lo que no significa que se deje al libre arbitrio del particular el pago de las contribuciones a su cargo, ya que siempre será obligatorio el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Con este principio, solo se enfatiza que no se estima necesario que en todos los casos la autoridad exija coercitivamente la observancia de las leyes sino que tiene la confianza de que la generalidad de los contribuyentes, por convencimiento y que por su propio interés, pagarán en forma espontánea sus contribuciones.

Las normas punitivas se reducen, limitando las o las estrictamente indispensables para corregir diversas formas de evasión fiscal; pero manteniendo vías a través de las cuales los contribuyentes incumplidos puedan corregir su situación, aún después de que la autoridad hubiere iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Se garantiza la defensa de los particulares simplificando los diversos recursos administrativos; se amplía considerablemente los plazos para hacerlos valer a fin de que con ellos se pueden presentar las pruebas correspondientes y los asuntos queden integrados prácticamente desde su origen, facilitando así su rápida resolución.

En todos los medios de defensa se busca que prevalezca los aspectos de fondo. Se pretende reducir formalismos, preservando solo las formalidades necesarias para la seguridad jurídica de los contribuyentes.

La técnica legislativa empleada en la formulación del capítulo de los delitos fiscales toma en cuenta algunos aspectos del pensamiento jurídico penal de nuestro tiempo, mejorando los conceptos generales, respecto a la responsabilidad penal de los delitos fiscales se distinguen las diferentes formas de intervención en la realización de un hecho delictivo, se señala claramente su comisión por el autor, Coautor instigador o cómplice, se define la tentativa y se señala un límite frente a los actos preparatorios, a fin de precisar que en esta materia los actos comiencen a ser punibles, precisamente cuando empiezan a poner en peligro el interés del fisco federal, se regula el desistimiento y el llamado arrepentimiento activo que son causas de impunidad cuando el hecho de no haberse realizado el resultado delictivo provenga de la voluntad del agente; el primero opera para la tentativa incoada y el segundo para la acabada. Por lo que respecta a los delitos fiscales en particular, se opera una simplificación y una mayor precisión de las conductas típicas que se pretenden sancionar, eliminando en gran medida el casuismo que priva en el Código Fiscal de 1967, reduciendo el número de delitos fiscales.

En cuanto a infracciones a las disposiciones fiscales, se establece su tipificación tomando en cuenta la materia que regula la disposición infringida y se señalan diversas reglas que permitan aplicar la multa correspondiente en función del momento en que sean cumplidas las obligaciones omitidas, la reincidencia o gravedad de la sanción entre otros aspectos.

En lo que toca a las sanciones en la mayoría de los casos se ven reducidas tanto en su mínimo como en su máximo tomando en cuenta el daño o perjuicio ocasionados, con la finalidad de lograr una mejor protección del Fisco Federal y, al mismo tiempo beneficiar a los responsables del ilícito por la posibilidad de obtener su libertad caucional en tanto el juez conoce del proceso penal correspondiente.

Se opera una simplificación y una mayor precisión de las conductas típicas, eliminando hasta cierto punto el casuismo utilizando una fórmula muy amplia que no solo comprende la omisión total o

parcial de las contribuciones sino cualquier beneficio indebido en perjuicio del fisco federal: "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de algunas contribuciones u obtenga algún beneficio indebido con perjuicio del fisco federal".(14) así mismo se concretan en tres fracciones los hechos y omisiones equiparables al delito de defraudación fiscal:

"I.- Consigna en las declaraciones que presente para efectos fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas; II.- Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado; III.- Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal" ..(15)

En cuando a la penalidad se establece una sanción de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de esa cantidad la penalidad se hace con base a un mismo periodo fiscal tratece de impuestos iguales o diferentes, o conductas diversas.

Se establece como obstáculo para la formulación de la querrela el entero espontáneo con sus recargos al crédito fiscal correspondiente antes de que la autoridad tenga conocimiento del hecho o realice alguna gestión para la comprobación o recuperación de las obligaciones fiscales.

En 1990, dentro de la iniciativa de ley que establece, reforma adiciona y deroga, diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales, para el ejercicio fiscal de 1991, se proponen una serie de modificaciones que tienen como finalidad además este ordenamiento a las necesidades de permanencia de las leyes fiscales.(16)

(14).- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.

15).- CODIGO FISCAL, citada.

(16).- Comisión de Hacienda Y Crédito Público, Dictamen 779 (I) P.O.

Se perfeccionan los medios de defensa de los particulares frente a los actos de autoridad; se asegura el ejercicio pleno de las garantías constitucionales de legalidad y audiencia; se amplía el plazo para garantizar el interés fiscal cuando se promueva el recurso de revocación así como la aplicación de términos dentro del procedimiento.

En materia de delitos se adicionan nuevos tipos de defraudación así se adiciona una fracción V al artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, que tiende a aclarar la tipificación de la omisión del pago de una contribución por la falta de presentación de la declaración del ejercicio; el hecho punible consiste en dejar de presentar deliberadamente y por más de seis meses la declaración de un ejercicio omitiendo el pago de la contribución que debiera haberse efectuado para quedar como sigue:

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

V.- Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses la declaración de un ejercicio que exija las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente. Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior.(17)

Dichas medidas tienden al fortalecimiento de las facultades de fiscalización y coadyuvan a hacer más eficiente la obtención de ingresos, al estricto cumplimiento de las disposiciones fiscales, así como a distribuir más efectivamente la carga tributaria.

CAPITULO II

2.1.- DERECHO PENAL COMUN Y DERECHO PENAL ESPECIAL

Para poder situar debidamente el objeto de nuestro estudio es necesario precisar previamente algunos conceptos y hacer ciertas distinciones en el sentido del derecho penal.

Los estudios de la ciencia del derecho penal en sus orígenes por delimitar el contenido de la materia suelen clasificar el derecho penal en un sentido amplio, en diversas facetas según los diferentes aspectos a los cuales se les dé énfasis, todo esto desde luego, siguiendo el particular criterio de cada autor.

Al efecto Arlotto⁽¹⁸⁾ hace las siguientes distinciones: A) Por su colocación se distingue en derecho penal fundamental y derecho penal complementario; B) Por su naturaleza, en derecho penal común y derecho penal especial; C) Por la esfera de eficacia, en derecho penal general y derecho penal particular o local.

Selio⁽¹⁹⁾ considera necesario distinguir en derecho penal fundamental y derecho penal complementario. La distinción descansa sobre la circunstancia de que el primero está contenido en la ley penal fundamental, es decir el Código Penal, en tanto que el segundo se encuentra en un complejo de leyes penales.

Distingue igualmente en derecho penal regular, derecho penal excepcional y en derecho penal especial.

(18).- "Tratado de Derecho Penal", I, pp. 237-244I

(19).- "Dictionnaire Pénale" (Partie Générale), p. 83 ss.

El primero se caracteriza por su aplicabilidad a la gran mayoría de los casos; el segundo es aquel que tienen una limitada esfera de eficiencia. Son normas especiales las que constituyen el derecho penal especial, aplicándose a cierta categoría de personas, por su calidad o por la situación en la cual se encuentran. El derecho penal especial no es una excepción al derecho penal común, sino una especificación, un complemento del mismo aún cuando tenga cierto espíritu, principios y directivas propias.

Por su parte Ranieri (20) distingue: A) En relación a las leyes: en derecho penal fundamental, en cuanto al contenido del Código Penal que es la ley fundamental; y en derecho penal complementario en cuanto al contenido en leyes diversas del Código Penal. B) En relación a los sujetos, en derecho penal común aplicable a toda persona que se encuentra dentro de su esfera de validez; y en derecho penal especial, aplicable a determinada clase de persona dependiendo de su calidad o personas que por pertenecer a clases diversas, vengán a situarse en particulares circunstancias. C) En relación al tratamiento empleado con respecto a aquellos que están sometidos; en derecho penal regular si sus normas no se apartan de las comunes directivas del sistema; y en derecho penal singular si en cambio se apartan del sistema por razones particulares de oportunidad o de conveniencia. E) En relación al objeto de la tutela, según el bien que protege, conforme a las diversas ramas del ordenamiento jurídico, en derecho penal civil, comercial, constitucional, administrativo, que a su vez se distingue según las diversas actividades en las cuales se subdivide la administración pública; en derecho penal sanitario, disciplinario, fiscal, financiero, de policía, etc.

Podemos observar en dichas clasificaciones como características común que se manifiesta a través de los diferentes criterios de clasificación adoptados, la idea subyacente de la existencia de un

(20).- "Derecho Penal", p. 4

derecho especial, en contra posición a un derecho penal general, sea por las leyes que o lo contienen por los sujetos, por el objeto de la tutela, etc. Diversos ordenamientos jurídicos que regulan las relaciones humanas establecen además tipos penales y fijan penas en el supuesto de que se viole dicho ordenamiento. De lo expuesto podemos concluir que las normas incluidas en diversas legislaciones, diferentes del Código Penal que describen tipos delictivos forman parte integrante del derecho penal. Como en innumerables ocasiones siguen principios diferentes o finalidades distintas, se trata de casos de derecho de excepción si se exige derogación expresa o derecho especial si se admite la derogación implícita. No deben sin embargo, confundirse las leyes privativas o especiales expresamente prohibidas por el Artículo 13 Constitucional, con las normas de derecho penal especial, previstos por leyes generales; ni las limitadas leyes especiales, por oposición al Código Penal, ley penal fundamental.

Por otro lado, del estudio de las fuentes del derecho podemos constatar, y en esto la mayoría de los autores hace mucho tiempo están de acuerdo que la única y exclusiva fuente de derecho penal es la ley. En nuestro derecho positivo dicha exclusividad es impuesta por el propio ordenamiento constitucional manifestado en los párrafos segundo y tercero del Artículo 14 Constitucional: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las finalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. En los juicios de orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate".(21)

En concordancia con el mandato constitucional, el Código Penal establece en el Artículo 7º, que es delito "el acto u omisión que sancionan las leyes penales" de donde resulta que en nuestro derecho no hay más fuentes de la ley.

(21).- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, EdM. Porrúa, México 1994 p.13

Pero el principio de que sólo la ley penal es la única fuente del derecho penal; no debe entenderse en un sentido restringido y limitado y por tanto pretender identificar aquella con el Código Penal, que aún cuando indudablemente es la ley penal fundamental, son fuentes asimismo las llamadas leyes penales especiales. Jiménez de Asúa expresa que las leyes penales "por su especialización se dividen en leyes penales codificadas y leyes especiales, comprendiendo bajo ésta amplia denominación no sólo las que particularmente definen delitos y establecen penas sino las de índole civil, política y administrativa que encierran infracciones y señalan una sanción penal".(22)

En el mismo sentido se manifiesta Cuello Calón al observar que si bien el Código Penal es la ley penal más importante, "también son fuentes de nuestro derecho penal las llamadas leyes penales especiales. De éstas unas son leyes cuyo fin es definir delitos y establecer penas, éstas son leyes penales en sentido propio. Leyes penales impropias son las que no poseyendo finalidad penal sino de otro orden (administrativo, fiscal, etc.) para asegurar la observancia de sus preceptos erigen determinados hechos en delitos y establecen sanciones penales".(23)

Braas afirma al respecto que las leyes especiales constituyen "una legislación complementaria regulando materias especiales o particulares, existiendo al lado de la legislación ordinaria o de derecho común".(24)

Porte Petit manifiesta que "siguiendo al respecto el criterio unánimemente admitido por los distintos autores y legislaciones, las leyes especiales responden generalmente a necesidades del momento de incluir todos estos delitos en el Código Penal sería tanto como crear un estado de

(22).- Jiménez de Asúa, L., "La Ley y el Delito", pp.93-94

(23).- CUELLO CALÓN, E., "Derecho Penal", I, p. 175 ss.

(24).- BRAAS, "Fresca de Droit Penal" citado por PORTE PETIT ob cit p. 30

inseguridad legislativa, traducido en numerosas y frecuentes reformas que sería necesario hacer y desnaturalizaría su arquitectura jurídica".(25)

Nunca el Código Penal agota por sí solo el contenido entero de la legislación penal de un país aunque represente siempre la parte más extensa y ordinaria. A su lado queda siempre como un residuo incorporable al Código Penal mismo, no sólo la serie de leyes penales póstumas al Código Penal mismo, sino también otras leyes ántimas.

Siguiendo el mismo orden de ideas en el Código Penal se establece en el Artículo 6 que cuando "se cometa un delito no previsto en este Código pero sí en una ley especial, se aplicará ésta, observando las disposiciones conducentes de este Código".(26) En este artículo se admite la posibilidad de la aplicación de leyes especiales y por tanto la existencia de derechos penales especiales y particulares. Conserva sin embargo la unidad del Derecho Penal al dejar en pie la supletoriedad del mencionado ordenamiento.

(25) - *PORTE PETIT, Celestino. ob cit p.38*

(26) - *Citado por Alberto Sánchez Cortés, " El Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal"*

2.2.- DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO

DERECHO PENAL ESPECIAL

La noción más generalizada del derecho administrativo es aquella que lo define como el conjunto de normas que regulen el poder ejecutivo. Para Laubadere es la "rama del derecho público interno que comprende la organización y la actividad de lo que corrientemente se llama administración". (27) Maggiore lo define como "el sistema de normas que regulen las relaciones entre la administración pública, al obrar por finalidades propias, y sus sujetos subordinados".(28) Esta rama del derecho público comprende toda la complejidad de principios y normas que regulen la función administrativa, que atañen a la economía del país, el ejercicio de las facultades que el poder público debe de realizar en la función administrativa; comprenden finalmente los principios y normas que regulen la situación de los particulares frente a la administración.

Corresponde a esta rama del derecho, consecuentemente, establecer el concepto de administración pública, estricto sensu, la actividad del Estado dirigido a la realización de los propósitos en las áreas propias de la función ejecutiva, determinados por el ordenamiento jurídico.

La administración pública requiere que las normas de derecho o actos administrativos que como manifestaciones legítimas de la voluntad jurídicamente ordenada están acompañadas de sanciones. El precepto de derecho administrativo carecería de sanción si ésta no la proporcionara al derecho penal. El derecho penal administrativo está basado en preceptos administrativos sancionados penalmente. La conducta contraria al derecho está afectada con una sanción, en ocasiones de carácter pecuniario (multas, recargos moratorios), en ocasiones privativas de libertad, o ambas.

(27).- Citado por Andrés Serra Rojas, *Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa México 1992 p. 203.

(28).- Maggiore, G., "Derecho Penal", Vol. I, p. 45, 56.

Es la naturaleza de la sanción la que convierte en delito la infracción de un precepto meramente administrativo. Es precisamente cuando se prevén delitos y se les sanciona con penas cuando surge el derecho penal administrativo como una necesaria medida de protección de la administración, que después de todo, actúa en nombre de la sociedad.

El derecho penal administrativo en sentido amplio es el conjunto de normas especializadas que establecen las sanciones de que goza la administración pública para el aseguramiento del eficaz funcionamiento de la actividad teleológicamente encauzada del Estado. Para Jiménez de Asúa el derecho penal administrativo es el "conjunto de disposiciones que asocian al incumplimiento de un concreto deber de los particulares con la administración pública, una pena determinada". (29)

Hemos visto como el derecho penal puede distinguirse en derecho penal común, y derecho penal especial o excepcional. Hemos visto asimismo como surge de manera contingente el derecho penal administrativo. Ahora corresponde enfocar nuestra atención sobre el problema que se ha planteado doctrinariamente sobre el derecho penal administrativo y que al decir de Hepp produce la desesperación de los juristas.

Dicho problema se puede plantear en los siguientes términos: ¿Es el derecho penal administrativo una rama autónoma e independiente del derecho penal; es parte del derecho administrativo o un derecho penal especial o de excepción?. Si bien es un tema apasionante que exige un amplio estudio, en esta ocasión nos limitaremos a esbozarlos, por razones de método, para no desviarnos del fin del que pretendemos.

(29).- Jiménez de Asúa, L., "Tratado de Derecho Penal", I, p. 41.

Desde la época romana el derecho se nos presenta dividido en ramas, basta recordar la distinción entre *jus civile* y *jus gentium*, derecho público y derecho privado. En nuestro tiempo en que es más patente la tendencia a la especialización en todos los aspectos del conocimiento humano, lógicamente se pretende crear nuevas ramas del derecho con mayor o menor grado de autonomía. Dada la complejidad de relaciones intrasociales que ponen en juego mayor número de intereses y derechos, consecuentemente resulta en la creación de ordenamientos jurídicos de carácter especializado, están o no consolidados en condiciones legislativas. Esta pretendida autonomía en muchas ocasiones deriva meramente de la especialización que, por razones de conveniencia didáctica, se ha seguido.

Cuando en presencia de una rama del derecho debemos precisar si es autonomía o se trata de un derecho especial o de excepción, se deben distinguir dos situaciones: 1) si su sistemática completa y cerrada hace innecesario servirse de los principios de otras ramas del derecho, entonces podemos afirmar que es autónoma; 2) si sus principios aparecen como contingentes excepciones o especificaciones de los principios de otra disciplina entonces no goza de autonomía y se trata, por tanto, de un derecho especial o de excepción.

Es el caso del derecho penal administrativo la corriente doctrinaria se ha dividido en dos tendencias: la primera que ve el derecho penal administrativo como un derecho autónomo con fundamento en la diferenciación ontológica entre delito o infracción, creando un delito administrativo; y una segunda teoría que lo ve como un derecho penal especial o de excepción.

El principal representante de la primera corriente doctrinaria es sin duda alguna James Goldschmidt. Siguen la misma tendencia ideológica Robert Goldschmidt, Eberhard Schmidt y Max Ernesto Mayer. Este último incluso llega a afirmar que las normas del derecho penal administrativo son culturalmente indiferentes.

Es como hemos dicho, James Goldschmidt el gran propulsor de la teoría autonómica. Para este autor alemán el derecho penal administrativo forma parte más bien del derecho administrativo en vista de que el delito criminal ataca bienes jurídicamente protegidos, en tanto que el delito administrativo representa una lesión a meros intereses administrativos.

Goldschmidt esgrime diversos argumentos que permiten fijar la diferenciación esencial entre delitos criminales y delitos administrativo y consecuentemente fundar la autonomía del derecho penal administrativo; destacan particularmente los siguientes argumentos, a saber:

1) El delito está referido al valor justicia, en tanto que el delito administrativo está referido al valor bienestar público. 2) El delito ataca derechos subjetivos; la infracción es la inobservancia del deber de obediencia respecto de los mandamientos emitidos por la administración en aras del interés administrativo. 3) La pena en el delito tiene un sentido ético: la pena en el delito administrativo es una pena de orden. 4) El principio *nullum crimen sine lege* y el principio de retroactividad no tienen tanta importancia en relación con los delitos administrativos. (30)

El primer argumento se derrumba si consideramos que no existen sectores del ordenamiento jurídico ajenos a la valoración de justicia, pues uno de los fines a que aspira el derecho es a la realización del valor justicia. Consecuentemente todo derecho debe estar referido al valor justicia. Por otro lado el bien común es otro de los valores fundamentales del derecho y no lo podemos concebir confinado a una rama del ordenamiento jurídico sino que, como la justicia, es común a todo el derecho. Además no podemos negar que sólo existe un injusto originario.

(30) -Añón, E. R., "El Derecho Penal Administrativo como Derecho Penal Especial", *Criminalia*, Año XX, No. 12, diciembre 1954, p. 661.

Por eso el injusto administrativo al igual que el injusto civil, mercantil o penal provienen de las mismas fuentes, por lo que el delito criminal, al igual que el delito administrativo pertenecen al mismo género: injusto, el injusto toma carácter penal definitivo como consecuencia que del injusto deriva. Es pues, la penalidad, así lo afirma Jiménez de Asúa (31) lo específico del delito. Es atención a esto no podemos encontrar fundamentos de una diferencia esencial entre delito y delito administrativo que ambos están referidos al valor justicia y bien común, y como especies del género "injusto" pertenecen a la misma categoría, por cuanto ambos son delitos y están afectados por penas.

El segundo argumento no se puede aceptar sobre todo a la luz de la definición que Ihering ha dado de derecho subjetivo como el interés jurídicamente protegido. Además tan derecho subjetivo es el derecho de propiedad, por ejemplo, como el derecho de la administración a percibir los ingresos por concepto de impuestos necesarios para los gastos públicos.

No debe olvidarse que en el derecho penal administrativo se considera más la personalidad social del hombre que la de su esencia individual.

El derecho penal administrativo no puede escapar a la ética aun cuando sus reglas se presentan como normas éticas indirectamente, es decir, "sólo porque en el estado moderno al contravenir las reglas de conducta establecidas en intereses colectivos representan siempre una violación de la ley moral. aquí la ética no dice: éste es y sigue siendo inmoral, con o sin la norma jurídica; sino: es inmoral todo lo que va contra la voluntad soberana del Estado, el cual obra para el bien de todos, y se considera tan nocivo a los intereses sociales que llega a afectarlo con la pena".(32)

(31).- Jiménez de Asúa, "La Ley y el Delito", p. 425

(32).- Manzini, Vicenzo, "Tratado de Derecho Penal", I, p. 145

El derecho penal es un derecho garantizado que está "limitado a garantizar públicamente los intereses protegidos por el derecho con el fin de justicia, mediante una sanción punitiva o aseguradora de índole afin".(33)

Es así mismo fatalista al tutelar los intereses merecedores que necesitan de protección mediante la amenaza y ejecución de la pena, por lo que la sanción del delito administrativo al pretender alertar al miembro de la comunidad respecto de sus deberes para con la administración, persigue la protección de ciertos bienes jurídicos.

Que sean propios de la administración es irrelevante; puesto que lo mismo puede tratarse del derecho de propiedad o de la vida o integridad corporal.

Es al mismo tiempo una amenaza que tiende a la prevención de la realización de determinados hechos ilícitos.

Es en virtud de la necesidad de prevención de este tipo de delincuencia que se erige en delitos ciertas infracciones administrativas.

En cuanto al último argumento cabe anticipar, a reserva de tratar el tema con mayor extensión en capítulo posterior, que por exigencia constitucional en México, el clásico principio NULLUM CRIMEN SINE LEGE se aplica con la misma intensidad tratase de delitos administrativos o delitos comunes.

(33).- Jiménez de Asúa, "Tratado", p. 38.

Hemos visto en la primera parte del capítulo que la única fuente del derecho penal es la Ley; consecuentemente no tiene mayor trascendencia si se trata de un delito administrativo o de otra índole, debe de todas maneras, estar tipificado por una ley, en cuanto a la retroactividad en el Artículo 14 Constitucional, claramente se establece en su párrafo primero que "a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna".(34)

Es indudable que no existen diferencias esenciales, cualitativas que permitan afirmar categóricamente la autonomía del derecho penal administrativo.

El derecho penal sigue fungiendo como depositario de los principios que iluminan el derecho penal administrativo. En consecuencia sólo puede hablarse del derecho penal administrativo como un caso de un derecho de especialización o excepción.

Hemos afirmado que el derecho penal administrativo no es un derecho autónomo y si sostenemos que es un derecho penal especial por lo que daremos las razones que apoyan nuestra aserción. Con esta finalidad trataremos el asunto desde el aspecto doctrinario y desde el legislativo.

Las posiciones doctrinarias abarcan toda una gama de situaciones desde distinguir el derecho penal del derecho penal administrativo sin llegar a concederle autonomía hasta su plena asimilación al derecho penal.

Benjamín Villegas Basavilbaso, prestigioso autor argentino en sentencia pronunciada en el Tribunal de Primera Instancia de Buenos Aires, el 27 de mayo de 1942, expresó que "en el derecho

(34).- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, cit.p 13

penal administrativo se protegen las condiciones ambientales y en el derecho penal común otros intereses... (35)

Eusebio Gómez distingue en cuanto a su finalidad, pues en tanto que el derecho penal persigue la prevención y represión de la delincuencia considerada como violación del orden jurídico general y contraria a la convivencia social.

El derecho penal administrativo persigue en cambio, asegurar el desenvolvimiento normal de la actividad administrativa, es decir, su finalidad es meramente sancionadora de normas reguladoras de instituciones de derecho administrativo.

Asimismo se distingue en cuanto a las sanciones que tienen función distinta en el derecho penal común y en el derecho penal administrativo.

Manzini encuentra que "el derecho penal administrativo está constituido por preceptos exclusivamente administrativos (de policía o Hacienda) sancionados penalmente". (36)

El derecho penal en sentido estricto tiene por objeto la prevención y represión de la delincuencia considerada en sí como violación al orden jurídico general.

El derecho penal administrativo por el contrario actúa con finalidad meramente sancionadora de normas reguladoras de instituciones de derecho administrativo o de actos administrativos o bien cuando

(35).- Citado por Jiménez de Asúa, *Op. Cit.*, p. 43

(36).- "Tratado de Derecho Penal", p. 106 y sigs.

tienen el carácter constitutivo, reflejan intereses de policía o de hacienda regulados con carácter principal por normas administrativas y de carácter subsidiario por normas penales.

El derecho penal general protege muchos intereses administrativos pero o equivalen en substancia a delitos comunes, o son contrarios al orden jurídico general y no sólo al orden administrativo. El derecho penal administrativo no distingue el derecho penal general por cuando sus principios presentan el doble carácter de preceptos administrativos y normas de justicia. Los delitos que el mismo prevé tienen; por consiguiente, su esencial fundamento en el derecho administrativo.

Hasta aquí Manzini le da cierto grado autonomía el derecho penal administrativo respecto del derecho penal y más bien lo coloca dependiendo del derecho administrativo. Sin embargo, con posterioridad afirma que el derecho penal administrativo si es distinto de las otras incriminaciones del derecho penal general con ocasión de la especialidad de sus preceptos, no está sin embargo separado. No deja de ser derecho penal verdadero y propio en la forma, en la substancia y en la finalidad misma ya que el derecho heterogéneo, que, en base a criterios de oportunidad se agrupa en torno a una rama de la administración pública, no pierde por eso solo su naturaleza y no se aparta de los principios generales que le son propios.(37)

Jiménez de Asúa estima que si bien no es derecho penal propiamente dicho el disciplinario, penal administrativo y penal fiscal, pero no por eso acepta la autonomía del derecho penal administrativo y se opone a la autorización del derecho penal.(38)

Ernesto Gavier manifiesta que "reconociendo el esfuerzo que representa la teoría del derecho penal administrativo en el campo científico, no alcanza a justificar la distinción antológica entre el delito

(37).- Manzini, *Vicenzo Op. Cit.* p. 146

(38).- JIMÉNEZ DE ASÚA, "Tratado de Derecho Penal" *ob cit.*, p. 38.

criminal y el llamado delito administrativo, ni la independencia de un derecho penal administrativo con respecto al derecho criminal", puesto que no se ha probado la diferencia substancial entre el delito criminal y el llamado delito administrativo. (39)

Es Enrique R. Aftalión uno de los autores que más enérgicamente levanta la voz en protesta contra las tendencias atomizadoras de la ciencia jurídica, el proclamar la unidad fundamental de todo derecho repressivo. (40)

Meneguzzi sostiene "la unidad del derecho penal general en el que se refundan los llamados derecho penales especiales, que no por estar disgregado en leyes distintas del Código Penal han de estimarse diferentes del derecho penal común. (41)

Para Mezger el delito administrativo "no es objeto del derecho administrativo sino parte integrante del propio derecho penal. Debe por tanto afirmarse que el llamado delito de policía o delito administrativo cae bajo las reglas generales del derecho penal" (42)

Maggiore considera que "entran en el derecho penal en sentido propio, no en el administrativo las normas relativas a los delitos contra la administración pública". (43)

(39).- AFTALION, E. R., *Op. Cit. passim*.

(40).- Citado por JIMENEZ DE ASUA, CP. *Cit. p. 46*

(41).- Mezger, E., "Tratado de Derecho Penal", I, pp. 14-15

(42).- Citado por Jiménez de Asúa, *Op. Cit. p. 44*

(43).- Maggiore, *Op. Cit. p. 46*

La doctrina es prácticamente unánime en considerar que los delitos administrativos se rigen por el derecho penal aún cuando con ciertas particularidades propias de la materia por lo que el derecho penal administrativo no es sino un derecho penal especial.

Ahora toca estudiar el punto desde el aspecto legislativo. En la época que vivimos el Estado se nos presenta ya no como el Estado policía del Siglo XIX sino como un estado de mayores proyecciones. No limita su actuación a la conservación de la seguridad, tanto en el plano internacional como interno, y garantizar la administración de justicia. Como consecuencia de la tendencia universal hacia la planeación socio-económica el Estado interviene supliendo o complementando a las fuerzas particulares en la realización de las tareas que imponen las aspiraciones sociales en el campo económico, cultural, etc. este hecho se ha manifestado en el aspecto represivo mediante la creación de nuevos e innumerables tipos de infracciones y delitos.

Existen paralelamente a los tipos delictivos del Código Penal todas estas figuras que llevan aparejadas sanciones de tipo penal y que no integran el Código.

Estas figuras tienen muchas peculiaridades sobre todo en cuanto a los principios que los gobiernan. Comprenden desde meras infracciones de policía hasta delitos de alcance nacional. La inclusión heterogénea de disposiciones aisladas en el seno de los diversos ordenamientos base en la utilidad que significa en cuanto a la regulación de la actividad de la administración pública en sus constantes relaciones con los particulares. Son normas de derecho administrativo fundamentalmente y gozan de autonomía legislativa. Sin embargo es un dato de importancia relativa en virtud de que materialmente no son normas de derecho administrativo.

No obstante estar insertas en ordenamientos cuyos infractores reguladores de la administración pública en atención al mencionado Artículo 6 del Código Penal todos ellos se encuentran regidas por las "disposiciones conducentes de este Código" en lo no positivo.

Del análisis de las disposiciones contenidas en algunos de los ordenamientos de carácter administrativo como el Código Fiscal, en que se establecen delitos y se fijan penas, podemos desprender que no existe diferencia esencial entre estas disposiciones y los preceptos del Código Penal. Si, como ya se ha dicho, los preceptos que integran el derecho penal administrativo gozan de características sui generis dadas las circunstancias particulares que regulan.

En ocasiones los mismos preceptos de carácter penal incluidos en el cuerpo de las leyes administrativas hacen expresa referencia al Código Penal. El Código Fiscal engloba en el título IV los delitos fiscales, típico caso de delitos contra la administración pública y por ende integrante del derecho penal administrativo.

Podemos concluir que de la doctrina y la legislación se deduce que el derecho penal administrativo, siendo una subdivisión dentro del derecho penal, es un derecho penal especial.

2.3- DERECHO PENAL FISCAL RAMA DEL DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO

En párrafos anteriores hemos afirmado la posibilidad de la existencia de un derecho penal especial paralelamente al derecho penal general. Así mismo ha quedado constatado que el derecho penal administrativo especial. Corresponde ahora precisar el lugar que ocupa el derecho penal fiscal dentro del derecho penal general para poder situar debidamente el delito de defraudación fiscal, y en concreto el delito de omisión de declaración objeto de nuestro estudio.

Las finanzas públicas constituyen un aspecto de la administración pública que reviste primordial importancia no solo por cuanto provee los medios para la obtención y administración de los fondos públicos base del sostenimiento económico de la maquinaria estatal sino también por su función en la planeación socio-económica.

La actividad financiera del Estado está íntimamente vinculada con la realización de la función pública y la naturaleza de dicha actividad la coloca en el seno de la competencia del poder ejecutivo. El derecho administrativo de la administración pública y al derecho financiero las finanzas públicas.

Se pretende dar autonomía científica a esta materia por su importancia y por sus nexos con la economía, segregándola del derecho administrativo. En virtud de que sus principios fundamentales están incluidos todavía en el derecho administrativo, forma parte de esta rama troncal.

Corresponde al derecho financiero fijar los principios y normas que habrán de regir las finanzas públicas. Mario Pugliese lo define como "la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático

del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la legislación y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de las normas". (44)

Es una disciplina general y compleja que comprende diversos aspectos que son principalmente: a) ingresos del Estado, b) gastos del Estado y c) la contabilidad pública y el control sobre la actividad financiera. El primer aspecto es materia del derecho fiscal o tributario.

Bielza define el derecho fiscal como "el conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regulan la actividad jurídica del fisco". (45)

La realización de los fines propios de la función administrativa hace indispensable la protección de la hacienda pública. La interferencia del Derecho Penal en el Derecho Fiscal es axiomáticamente necesaria, por cuanto la infracción de las leyes fiscales exige la cuidadosa represión de los fraudes contra el fisco.

El amplio campo reservado a las sanciones penales en materia fiscal de origen el derecho fiscal (Merzini emplea el término derecho penal financiero; Sáinz de Bujanda, derecho penal tributario). El derecho penal fiscal necesariamente debe absorber la teoría del delito que se ha elaborado tras incesante esfuerzos en el derecho penal general.

(44).- Pingitore, M., "Derecho Financiero", Fondo de Cultura Económica México, 139, p. 22
(45).- BIELZA, Rafael, "Derecho Administrativo", T. IV, p. 455.

Toca a los penalistas ampliar el campo fiscal la doctrina de la tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y de los demás elementos del delito. Pretender elaborar un régimen de sanciones fiscales y penales fiscales al margen de la doctrina jurídico-penal sería absurdo y arbitrario.

El derecho penal fiscal, en sentido amplio, comprende el conjunto de principios y normas de carácter penal que la administración pública tiene a su alcance para reprimir la delincuencia contra la hacienda pública. El derecho penal fiscal, en sentido propio, es el conjunto de disposiciones que asocian a la lesión de los intereses financieros del Estado, una sanción penal determinada". (46)

El derecho penal fiscal forma parte del derecho penal administrativo. La doctrina así lo considera, pues subdivide los autores al derecho penal administrativo en derecho penal financiero, derecho penal de policía y derecho disciplinario.

(46) - JIMENEZ DE ASUA, "Tratado de Derecho Penal", ob cit. T. I., p. 45.

CAPITULO III

3.1.- INFRACCION

Toda Legislación impositiva, junto con establecer los impuestos y las exigencias que considere necesarias para su correcta administración, prevee las consecuencias de no pagarlos, expresándolas en cada caso en forma de una sanción.

Suele justificarse la sanción argumentando que toda obligación cuyo incumplimiento no este sancionado es prácticamente letra muerta en Ley. Tal enunciado podría considerarse un tanto exagerado, porque siempre existirá la posibilidad de exigir coactivamente el cumplimiento de la obligación; lo que si es cierto es que no cabe esperar que el cumplimiento de la obligación sea voluntario si no existe sanción, más aún en el caso del impuesto que tiene características propias de una carga, de ello podemos concluir que la sanción tributaria tiene por objeto inducir al cumplimiento voluntario de la obligación establecida en la Ley.

Por otra parte cuando se trata de fundar la existencia de una sanción tributaria, con frecuencia se sostiene que el infractor debe ser castigado, porque su conducta resulta lesiva respecto de un bien jurídico que se trata de proteger; el patrimonio del Estado. Sobre tal base se estructuran las infracciones y sanciones tributarias.

En beneficio de la brevedad, procederemos a centrar el análisis en lo que se estima de mayor relevancia; tratar de distinguir entre la infracción como instrumento administrativo y delicto.

Las obligaciones tributarias, aunque surjan de distintos impuestos, tienen la misma naturaleza;

por consiguiente, las infracciones que pueden cometerse respecto de ellas tendrán igualmente la misma naturaleza y la sanción deberá ser la misma en cada caso, porque ella deberá conformarse a la infracción en sí y no a las especiales características del impuesto particular al cual esté referido el incumplimiento; por ejemplo "La omisión en la presentación de una declaración", debe ser sancionada como tal, omisión, sin que sea necesario distinguir el impuesto que debió declararse.

La característica objetiva del incumplimiento es propia de la infracción y no de la sanción.

La sanción debe ser de carácter pecuniario, porque dentro de las especies de sanciones esta es la que se aviene con mayor propiedad al objetivo que se persigue. Si se trata de transformar el beneficio económico que con su incumplimiento persigue el infractor tributario, en un perjuicio de la misma naturaleza, la sanción pecuniaria es lo que puede lograr tal finalidad más propiamente. Además de que la pena debe tener carácter pecuniario, ella debe ser moderada, con lo cual se trata de destacar que si la administración adquiere la capacidad necesaria para determinar el incumplimiento con rapidez y precisión cuando más cierta sea la acción de la administración, menor puede ser la gravedad de la pena.

La infracción es definida por López Velarde " Como todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la Ley Fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe ". (47)

El Dr. Andrés Serra Rojas nos dice "La infracción administrativa es el acto u omisión que son consideradas como delitos por la legislación penal por considerar que ameritan sanciones menores. (48)

(47).- López Velarde; citado por Emilio Margain Manaton, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* p.341

(48).- Citado por Acosta Romero, Miguel, y López Botancourt Eduardo, *Delitos Especiales ad portus*. p.26

Por su parte el Dr. Miguel Acosta Romero, afirma que la infracción administrativa es "Todo acto o hecho de una persona que viole el orden establecido por la Administración Pública, para la consecución de sus fines". (49)

En las I. Jornadas Luso-Hispano-Americanas de estudios financieros y fiscales, celebradas en Oporto (Portugal) en 1967, aprobaron la siguiente conclusión:

"1º Son infracciones administrativas, todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del Tributo, que determinen por acción u omisión, una transgresión de normas jurídicas que deriven obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias o deberes formales de colaboración con la administración financiera, para dar efectividad a los créditos fiscales". (50)

Al decir de Sergio Francisco de la Garza, la infracción en sentido lato es "Toda violación de normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales". (51)

Como es posible observarse de las anteriores definiciones la doctrina no se ha puesto de acuerdo en dar una definición de lo que es la infracción administrativa, inclusive el Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 71, no señala de manera precisa lo que debe entenderse por infracción al señalarse: "Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código, las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideren como tales, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos".

(49).- Acosta Romero, Miguel. *ob. cit.* p.27.

(50).- Citado por, de la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano, Décima tercera edición* p.861.

(51).- De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano.*

Por nuestra parte y retomando algunos elementos de las anteriores definiciones, nos atrevemos a señalar: La infracción tributaria es el incumplimiento inexcusable por acción u omisión de una obligación tributaria sustantiva o formal establecida en la Ley.

Consideramos que para que exista incumplimiento debe existir previamente obligación de tal modo que la infracción y su consecuente sanción, decaerán en todas las obligaciones que se considere debe cumplir el sujeto pasivo de los impuestos.

La Ley establece una obligación, el sujeto de la misma está colocado en la situación de tener que cumplirla, y a la administración corresponde hacer uso de los medios necesarios para que el cumplimiento tenga lugar. Desde que el obligado se ubica en el supuesto que marca la Ley, se ha configurado el elemento sustancial de la infracción y dicho incumplimiento debe presumirse culpable, sin que corresponda indagar sobre las posibles motivaciones subjetivas que pudieran haber inducido al hecho.

Toda posible indagación sobre las motivaciones subjetivas que pudieran haber inducido al incumplimiento, nos llevaría a admitir la posibilidad de que el sujeto pueda discutir el mandato de la Ley que le impone la obligación de cumplir una determinada prestación, lo cual debe considerarse inaceptable.

Al definir la infracción se ha aludido a incumplimiento inexcusable, para significar que pueden existir causas excepcionales que justifiquen también objetivamente el incumplimiento.

Héctor B. Villegas, sostiene que para que se configure la infracción basta la falta de pago del tributo en el modo y tiempo establecido por la Ley, sin que sea necesario indagar si la conducta del obligado ha sido a título de culpa o dolo, y señala:

"Ni en la teoría ni en la práctica es posible determinar con exactitud cuando un deudor deja de pagar por negligencia o por cualquier motivo originando en su culpa, y cuando, en cambio, no paga movido por otro tipo de situación que excluya totalmente dicha culpa. Incluso cuando de esa prueba surge que el incumplimiento es justificado por alguna razón, se acepta que el deudor pueda ser eximido de pena, lo mismo que si deriva de un error inexcusable". (52)

A ese respecto Sergio Francisco de la Gerza, manifiesta no estar de acuerdo con la afirmación del tributarista argentino, al señalar " Toda infracción de las obligaciones tributarias sustantivas para que sea ilícita, debe estar influida de culpa o de dolo, el hecho de que el artículo 73 ordene a la Secretaría de Hacienda para que se abstenga de imponer sanciones cuando se haya incurrido en infracciones a causa de fuerza mayor o de caso fortuito, hace concluir que el infractor que deja de pagar o paga extemporáneamente lo debe hacer dolosa o culpablemente".(53)

Por nuestra parte nos adherimos a esta última afirmación ya que consideramos que las infracciones por omisión ya sea sustantivas o formales, consisten en la falta de cumplimiento de obligaciones tributarias y que si bien es cierto que se establece una presunción de culpabilidad ésta sólo puede ser destruida salvo prueba en contrario, atribuyendo la omisión al caso fortuito o fuerza mayor, tal como lo prevé el artículo 73 del C.F.F.

El Código Fiscal de la Federación de 1981, agrupa a las infracciones de la siguiente manera:

Infracciones que tienen como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o las recaudadas, (art. 76).

(52).- Villagas, Héctor, B., *Derecho Penal* p. 87

(53).- Villagas, Héctor, B., *Ob. cit.*, p. 878.

Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, (art. 83).

Infracciones en que se pueden incurrir las instituciones de crédito, (art. 84-A).

Infracciones de los usuarios de los servicios, así como los cuentahabientes de las instituciones de crédito,(art.84-C)

Infracciones en las que pueden incurrir las empresas de factoraje, (art. 84-E).

Infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación, (art. 85).

Infracciones en que se pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones,(art. 87).

Infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros,(art. 89).

La doctrina hace diferentes clasificaciones de las infracciones, algunas de las cuales exponemos a continuación:

1.- Por la existencia o inexistencia de perjuicio económico.

Esta clasificación atiende a la existencia o inexistencia de un perjuicio económico que resiente el Estado como consecuencia de la infracción y se divide en :

a).- Materiales o Sustanciales; consisten en dejar pagar o pagar extemporáneamente al fisco las prestaciones tributarias que se le deben.

b).- Formales; consisten en la falta de cumplimiento de deberes formales hacia la administración, como la falta de cooperación en el suministro de informes o en la práctica de visitas domiciliarias, falta de producción de avisos, o de presentación de declaraciones, etc. Estas en si mismas no producen en forma directa un perjuicio económico para el fisco.

2- Por la presencia o ausencia de intencionalidad.

En un principio se dice que todas las infracciones deben ser voluntarias.

El decir de Saliz de Bujanda "La gran mayoría de las infracciones tributarias, es decir, aquellas que provocan un incumplimiento del deber fundamental de pago de cuotas tributarias, producido por omisiones, ocultaciones o defraudaciones, es decir, por no dar a conocer al fisco en toda su plenitud los hechos imposables, consisten, inquestionablemente en acciones u omisiones voluntarias". (54)

Quijano Repollés, expresa que "a falta de una noción positiva de la culpabilidad, condición de elemento del delito, se reconoce generalmente por los tratadistas, dentro de la definición del artículo 1º, en el adjetivo plural de "voluntarias" añadiendo a las acciones y omisiones penadas por la Ley. Como es sabido se ha discutido, incluso en la doctrina penalista acerca de si el mencionado adjetivo "voluntarias" debía, en todo caso, ser equiparado a intencionales o dolosas". (55)

(54).- *Hacienda y Derecho*, vol. II, p. 378.

(55).- *Citado por Sergio Francisco de la Garza op. 78.*

3.- *Infracciones culpables.*

La culpa supone una mera actitud de negligencia o imprudencia, pero sin intención dirigida al resultado antijurídico.

La culpa puede ser grave o leve, y será la autoridad aplicadora de la sanción la que estime la gravedad o levedad de la infracción.

4.- *Infracciones objetivas o formales.*

Se llaman así las infracciones cuya producción no requiere de la voluntad culpable o dolosa del infractor. O bien el derecho objetivo no la toma en cuenta para nada.

Sainz de Bujanda, expresa que "el problema se reduce a medir el grado de culpabilidad del sujeto agente y a determinar en función de su culpabilidad la sanción aplicable, lo que acontece a mi juicio, es que cierto tipo de infracciones, que suponemos levisimas conculcaciones a la norma tributaria, pueden ser frutos de olvidos o faltas de diligencia en el cumplimiento de los deberes formales, pero entiendo que la negligencia por pequeña que sea, implica siempre una mínima culpabilidad, en cuanto que todo ciudadano -al menos esta es la presunción del ordenamiento jurídico- ha de poner la máxima diligencia en conocer sus deberes tributarios -formales y materiales- y cumplirlos." (56)

Por su parte Royo escribe que "será muy difícil probar en dichos supuestos la no subsistencia de un mínimo de negligencia o imprudencia en el cumplimiento de deberes tributarios, aunque esta negligencia se manifieste en la simple ignorancia de la norma que impone dichos deberes." (57)

(56).- *Revista HACIENDA Y DERECHO*, Vol. II, p. 379

(57).- ROYO, *infracciones* p. 78, citado por Sergio Francisco de la Garza *op. cit.* p. 874.

Así mismo afirma "a mi juicio no existen infracciones tributarias involuntarias aunque si las haya no dolosas o maliciosas. Las infracciones leves, de deberes formales por lo general son ciertamente, en muchos casos, fruto del error o de la falta de información; pero el error o ignorancia provienen de una falta de negligencia que se reputa culpable y, como tal punible". (58)

Por nuestra parte nos inclinamos a considerar que en la omisión de declaración, se contienen elementos de cada una de las clasificaciones antes descritas, es decir, puede ser formal, sustancial, doloso, culposo.

Es formal por cuanto a la obligación que impone a los contribuyentes en la presentación de declaración.

Material o sustancial, toda vez que la falta en la presentación de declaración produce un perjuicio económico.

Doloso o culposo, por cuanto a que la omisión en la presentación de la declaración, puede deberse a una actitud voluntaria del contribuyente por omitir el pago del impuesto o por atribuirse la omisión al caso fortuito o fuerza mayor.

La declaración y el pago son distintos trámites administrativos con objetivos diferentes también, pero debemos tener en cuenta que mientras el pago es esencial para el cumplimiento de la obligación sustantiva o material -si no hay pago no hay cumplimiento cualquiera que sea el impuesto de que se trate- La declaración es un medio que ofrece muchas ventajas para la determinación del impuesto, cuando exige la presentación de la declaración es evidente que si no se presenta ésta no habrá pago.

(58).- ROYO, ob cit p. 78.

La Etapa de declaración de los impuestos es propia de cada uno de los tributos que se administran a través del sistema de cumplimiento voluntario de la obligación.

Cada impuesto en particular contiene las normas relativas a su declaración, señalándose en cada caso lo concerniente al plazo y contenido de la declaración.

Cuando existe la obligación de presentar una declaración para efectos de control a la administración le interesan particularmente tres hechos de importancia:

- 1).- Que se presente la declaración exigida.
- 2).- Que la presentación se haga dentro del plazo previsto a ese fin; y
- 3).- Que el contenido de la misma, cualquiera que éste sea verdadero.

La omisión de declaración como infracción se encuentra contemplada en el artículo 81 fracción I del Código Fiscal de la Federación el cual establece:

Artículo 81.- Son infracciones relacionadas con las obligaciones de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes o avisos, informaciones, o expedir constancias incompletas o con errores.

Fracción I.- No presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales, para presentar algunos de los documentos a que se refiere esta fracción o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

Teóricamente la administración debería conocer con precisión que contribuyentes están obligados a la presentación de una declaración, de tal manera que una vez vencido el plazo para declarar, con la información de quiénes han presentado su declaración, se pueda establecer con precisión quiénes la han omitido y por consiguiente han incurrido en la infracción correspondiente.

La comprobación que hace la propia administración en la presentación en la declaración debe ser suficiente para establecer la infracción y sobre tal base formular el requerimiento, para que el contribuyente presente la declaración omitida o en su defecto proceder a la aplicación automática de la sanción.

El artículo 82 del Código Fiscal de la Federación, establece: "A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el artículo 81, se impondrán las siguientes multas:

Fracción I.- Para la señalada en la fracción I:

a) De N\$ 130.00 a N\$ 2.599.00, Tratándose de declaraciones. Si dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se presentó la declaración por la cual se impuso la multa, el contribuyente presenta declaración complementaria de aquella, declarando contribuciones adicionales, sobre las mismas se le aplicará también la multa a que se refiere este inciso.

b).- De N\$ 130.00 a N\$ 5.198.00 Por presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia, fuera del plazo señalado en el requerimiento o por su incumplimiento.

c).- De \$117.00 en los demás documentos.

A este respecto es necesario señalar que el artículo 82, fracción I, incisos a), b), c), está sancionado como supuesto el pago de una suma inferior a la debida previa presentación de una declaración, en este caso la infracción si es que ha habido lugar a ella, se ha producido en la declaración, es decir, se constituye en infracción el hecho de que el contenido de una declaración no sea verdadero y completo, en términos de poder determinar con exactitud y veracidad el monto correcto de la obligación tributaria correspondiente.

Esta infracción tributaria surge de la discrepancia objetiva entre los hechos y el contenido de la declaración con independencia de la intención y resultado de la misma; otro de los supuestos que sanciona el artículo 82, es por presentar una declaración después de vencido el plazo para hacerlo en el requerimiento, en esta infracción queda en evidencia el solo hecho del cumplimiento extemporáneo de la obligación.

Por lo que es posible observar, del análisis de este precepto, no se desprende la determinación de sanción alguna para el caso de infracción por la no presentación de declaración tal como lo prevee el artículo 81 del Código Fiscal de la Federación, lo cual deja en aptitud a los contribuyentes de dejar cumplir con la obligación de presentar la declaración de un período o un ejercicio, conscientes de que el no hacerlo, no les traerá ninguna afectación en su persona o en su patrimonio, eso es, porque la sanción tiene por objeto el influir en el contribuyente, el cumplimiento voluntario de la obligación establecida en la Ley. El contribuyente dejará de cumplir en la medida y en la forma que se le plantea la posibilidad de hacerlo y ello ocurrirá siempre que la administración carezca de la capacidad para detectar el incumplimiento y se establezca la sanción adecuada.

Por nuestra parte y a efecto de subsanar esa laguna en la Ley, consideramos que se debiera adicionar al artículo 82 fracción I, un inciso A), para que los incisos A), B) y C), que contiene pasan a ser B), C) y D), en el que se señale:

A).- Tratándose de la no presentación de una declaración se aplicará al infractor una multa de \$1,000.00 con independencia de la que se pudiere establecer para el caso de que al presentarse la declaración se determine el monto correcto de la obligación tributaria que se dejó de pagar.

La omisión de una declaración es un proceder generalizado, para evadir el cumplimiento íntegro de la obligación tributaria.

Consideramos conveniente hacer esta distinción porque aunque se puedan cumplir en un solo acto, la presentación de una declaración precede al pago, pero con frecuencia se omite prever la posibilidad de recibir la declaración únicamente sin el pago, esta infracción es genérica y se prevé el artículo 81 fracción IV, que a la letra señala: "no efectuar en los términos de las disposiciones fiscales, los pagos provisionales de una contribución", esta obligación de pago debe hacerse dentro del plazo que cada Ley señale para hacerlo, independientemente del hecho de que ese pago debe ser precedido de una declaración. Por consiguiente, todo contribuyente que no pague su obligación a tiempo incurre en infracción y debe ser sancionado por esa causa.

A manera de conclusión podemos señalar que si existen dos o más obligaciones cada una debe ser cumplida en forma independiente y sancionada en su caso de forma independiente.

La norma tributaria debe establecer en forma clara y precisa todas las obligaciones que han de cumplir los contribuyentes. A su vez, las infracciones deben ser tipificadas en forma específica respecto de cada incumplimiento sustantivo o formal, de la manera más desgregada posible, aplicando la sanción

correspondiente a cada una de las modalidades del incumplimiento.

3.2. DELITO

La mayor parte de las dificultades que existen para dotar a la Administración Tributaria de un instrumento adecuado a sus necesidades, surge del hecho de atribuir a la infracción connotaciones propias del delito.

La palabra delito deriva del verbo latino delinquere que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la Ley.

Al igual que en el caso de la infracción, el Código Fiscal de la Federación omite definir la figura del delito, por lo que para su precisión nos remitiremos a otros ordenamientos legales.

Existen tantas definiciones de delito como corrientes y cada una lo define desde su perspectiva particular, los diversos autores han tratado en vano de producir una definición del delito con validez universal y dentro de las cuales podemos señalar:

Gerofalo, principal exponente de la escuela clásica 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" (59).

59).- CASTELLANOS TENA, Fernando *lineamientos elementales de Derecho penal, parte general*, vigésimo novena edición México 1991, Ed. Porrúa, p.125

La corriente Sociológica representada por Rafael Garófalo define el delito como: "La violación de los sentimientos de piedad, y de providencia poseídas por una población en la medida mínima que es indispensable para la adaptación del individuo a la sociedad" (60)

Enrique Ferri nos dice: Son delitos las acciones determinadas por motivos individuales y antisociales que alteran las condiciones de existencia y lesionan la moralidad media de un pueblo en un momento determinado.

En el Derecho Penal Mexicano, el Artículo 7º del Código Penal de 1931 para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia Federal, lo define diciendo: "Delito es el acto u omisión que sancionan las Leyes Penales", la conducta humana puede ser positiva (acción) y negativa (omisión).

El acto consiste en una actividad positiva de un hacer lo que no se debe hacer, un hacer efectivo, corporal y voluntario, por lo que el acto constituye un comportamiento que viola una norma. La omisión es una actividad negativa un dejar de hacer lo que se debe hacer, omitir obediencia a una norma que impone un deber hacer, activo, corporal y voluntario.

Esta definición formal, no escapa de la crítica al señalarse que no siempre se puede hablar de la pena como medio de caracterización del delito.

Celestino Porte Petit en conferencia sustentada ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, expuso que la penalidad es esencial en función del artículo 7o. del Código Penal, al definirlo como el

(60).- VILLALOBOS, J. *Derecho Penal Mexicano* pag. 198, 199, 2a. edición, porra, 1968

acto u omisión que sancionan las Leyes Penales, exigiendo implícitamente la pena legal; actualmente dicho jurista le niega el rango elemental del delito. Enriquece los argumentos existentes con otro; cuando la Ley exige una condición objetiva de punibilidad, su ausencia suspende la posibilidad de punición, lo cual sirve para confirmar que la punibilidad no es el elemento, sino consecuencia del ilícito penal. (61)

Para Pavón Vasconcelos si se acepta de acuerdo con la teoría de la Ley Penal, que la norma se integra mediante el precepto y la sanción, la punibilidad es el elemento o condición esencial del delito; de otra manera, la norma sin sanción deja de ser coercitiva y se transforma en precepto declarativo sin eficacia alguna. (62)

Desde el punto de vista puramente formal y de acuerdo con nuestro sistema positivo, generalmente una conducta es delictuosa cuando está sancionada por las Leyes penales; pero ya hemos dicho cómo la definición del delito proporcionada por nuestro Código, no escapa a la crítica y por otra parte el propio ordenamiento establece delitos no punibles, tratándose de las llamadas excusas absolutivas, en las cuales la calificación delictuosa permanece y la pena no se aplica; por ende, la punibilidad es una consecuencia más o menos ordinaria del delito, pero no un elemento esencial del mismo. (63)

Por lo demás, es decir que el delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales, sugiere de inmediato la cuestión de saber porque lo sancionan o cual es la naturaleza de ese acto para merecer los castigos o sanciones penales. (64)

(61).- CASTELLANOS TENA, Fernando *ob. cit.* p. 131

(62).- *Idem.*

(63).- PORTE PETIT CANDAUCAP, Celestino. *ob. cit.*

(64).- VILLALOBOS, Ignacio. *ob. cit.* 192.

Existen dos sistemas principales para realizar el estudio jurídico del delito: el unitario o totalizador, y el atomizador analítico.

Los unitarios consideran al delito como: "Un bloque monolítico", es decir, el delito es un todo orgánico; es un bloque monolítico, el cual puede presentar aspectos diversos pero no es de algún modo fraccionable". (65)

Los Atomizadores o Analíticos: para los seguidores de esta tendencia el delito es resultado de varios elementos que en su totalidad integran y dan vida al delito.

Mezger elabora una definición jurídico-sustancial, al expresar que el delito es la acción típicamente antijurídica y culpable.

Para Cuello Calón es la acción humana antijurídica, típica, culpable y punible.

Jiménez de Asúa textualmente dice: "Delito es el acto típicamente anti-jurídico culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de punibilidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal. (66)

De la anterior definición se desprenden como elementos del delito: la acción, la tipicidad, la antijuricidad, la imputabilidad, la culpabilidad, la punibilidad y las condiciones objetivas de penalidad.

(65).- *ANTOLISEI ob cit.*

(66).- *citado por CASTELLANOS TENA, p. 130. ob. cit.*

A este respecto Castellanos Tena critica la anterior definición y niega el carácter de elementos esenciales a la imputabilidad, la punibilidad y a las condiciones objetivas de penalidad y explica que la imputabilidad es un presupuesto de la culpabilidad o si se quiere, del delito pero no un elemento del mismo. En el delito se observa una oposición al derecho, la oposición es la llamada antijuridicidad.

La punibilidad no adquiere el rango de elemento esencial del delito, porque la pena merece en virtud de la naturaleza del comportamiento. (67)

Por nuestra parte nos adherimos a la afirmación hecha por Castellanos Tena, por los razonamientos anteriores expuestos, sin embargo para el estudio del delito de omisión de declaración - mismo que abordemos en el capítulo cuarto de este estudio- lo haremos en orden a todos los elementos que constituyen el delito, así como sus aspectos negativos, por lo que en este capítulo nos concretaremos a hacer algunas consideraciones de la omisión de declaración como delito.

El artículo 108 del Código Fiscal señala, 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 delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$30,000,000.00; cuando exceda, la pena será de tres meses a nueve años de prisión.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entra espontáneamente con sus recargos antes de que la

(67).- CASTELLANOS TENA, pag. 131 *op. cit.*

autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. (68)

Al establecerse el delito de defraudación fiscal, su objetivo es reprimir la conducta que involucra el hecho de omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido mediante el engaño o aprovechamiento de errores y del cual resulta un perjuicio económico para el fisco Federal; es evidente que ese perjuicio se concretará en el hecho de no recibir una determinada suma de dinero por concepto de impuestos, pero como resultado de un engaño o aprovechamiento de errores y con la intención de no pagarlos. El no pago de los impuestos adeudados por un contribuyente constituye el incumplimiento de la obligación y como tal debe ser sancionado objetivamente y su cobro perseguirse por la vía coactiva.

En el fraude al fisco el engaño o aprovechamiento de errores, es el elemento constitutivo del dolo requerido del delito, porque si el sujeto ha señalado hechos que no son la expresión de la realidad por error u otra causa, aunque ellos puedan ser idóneos para inducir a error al fisco, no pueden considerarse constitutivos de engaño éste existe cuando la realidad se presenta falsada, pero con la plena intención de lograr por ese medio la reducción indebida de la obligación.

(68).- *Código Fiscal de la Federación*

Además el delito así planteado requiere de un resultado que es el perjuicio al fisco, consecuencia del error a que es inducido en la determinación del impuesto. El perjuicio es un elemento de existencia del delito de manera que si no hay perjuicio al fisco, no existirá tampoco delito.

La idea de castigo en materia tributaria esta íntimamente ligada al grado de reprochabilidad implícito en una determinada conducta; determinar la responsabilidad correspondiente será objeto de un proceso indagatorio natural y justificadamente lento, para aplicar la pena en cierto grado de discrecionalidad, en relación con la responsabilidad determinada.

La propia legislación tributaria puede tipificar ciertos delitos de naturaleza penal especial. Tal es el caso entre otros de la omisión de declaración que además de constituir una infracción tributaria es ha instituido como delito tributario, calificado, juzgado y sancionado de acuerdo con la legislación penal.

La omisión de declaración como delito, se encuentra contemplado en el artículo 109 fracción V, del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone: " Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien:

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

La fracción V del artículo 109, antes citada, nos remite de manera textual al párrafo cuarto del artículo 108, para resaltar que no se formulará querrela en el caso de que, quien hubiere omitido el pago de contribuciones haga el entero de manera espontánea antes de que se descubra la omisión o el perjuicio, medie requerimiento orden de vista o cualquier otra gestión notificada por la autoridad,

tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Asimismo, el artículo citado en su último párrafo, señala "Para los fines de este artículo y del siguiente se tomara en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones".

Expresado de esa manera se pretende dar al delito de omisión de declaración el carácter de defraudación fiscal, lo cual nos parece inadecuado, porque si bien es cierto que la omisión de declaración es una forma de evitar la determinación del impuesto y consecuentemente su pago y que esta falta de pago constituye la defraudación fiscal, cierto es también que en la omisión de declaración no se actualizan los elementos que constituyen la defraudación fiscal.

Como dijimos anteriormente los elementos constitutivos del delito de defraudación fiscal, son: engañar o aprovecharse de un error, y merced de la acción engañosa o aprovechamiento del error, lograr omitir total o parcialmente el pago de los impuestos.

En el primero de los elementos, en el engaño, debemos considerar por separado la situación de los sujetos activo y pasivo.

El sujeto activo el que engaña, necesita conocer la realidad y enterado de ella, alterar los perfiles de la misma, con el objeto de que el sujeto pasivo acepte como cualidades de la realidad algo que esta no posee. Si el sujeto activo cree que la realidad contiene esas cualidades, entonces no engaña en el momento que las comunica a otro sujeto; lo hace únicamente participe de un error del que el mismo es víctima.

Así pues, se engaña cuando conociéndose la realidad, mentirosamente se hace pasar por ella algo que no tiene tales caracteres. El engaño implica un acto de conocimiento y otro de voluntad en los cuales el objeto reviste caracteres diferentes debido a la actividad falaz que pone en juego el sujeto activo.

El sujeto pasivo en el engaño tiene un papel meramente receptor consistente en aceptar como realidad lo que el sujeto activo le ha presentado. En el mantenimiento del error, el sujeto pasivo estima como cualidades de la realidad algo que esta no posee y el sujeto activo conociendo la verdadera esencia de la realidad lo mantiene en su error, no le hace ver su anómalo conocimiento de la cosa; falta de comunicación entre lo que la realidad es y lo que el sujeto pasivo cree que es.

En el engaño la versión falaz de la cosa, la lleva el sujeto activo al sujeto pasivo y en el mantenimiento del error esa versión falaz la adquiere el sujeto pasivo sin intromisión del sujeto activo, el cual simplemente mantiene este dentro de la versión alejada de la realidad, estos elementos constitutivos del delito de defraudación, operarían cuando la realidad se presentara falseada o se indujera a error al fisco y esto sería mediante la presentación de declaración y no al omitirla.

Cuando el tipo de infracción supone una acción u omisión o maquinación maliciosamente o dolosa tendiente a evadir el pago del tributo, como ocurre en la figura de la defraudación fiscal; el elemento subjetivo de dolo o malicia es esencial al configurar esta infracción tributaria pero esto no autoriza para hacerlo extensivo a otras clases tributarias.

La concurrencia del dolo o culpa en las infracciones tributarias ha contribuido en gran medida a crear la confusión entre derecho tributario y derecho penal, al incorporar la norma que la infracción tributaria requiere la existencia de dolo y culpa.

Con ello se hace recaer en la administración tributaria todo el peso de la prueba de la existencia de dolo o culpa motivo del incumplimiento, lo que prácticamente imposibilita la aplicación rápida, masiva y automática de muchas de las sanciones tributarias.

En la omisión de declaración el elemento constitutivo del dolo requerido es precisamente omitir presentar por más de seis meses la declaración de un ejercicio, el resultado aquí requerido es dejar de pagar la contribución correspondiente motivado por esa omisión.

El contribuyente que estando obligado a la presentación de una declaración para la determinación de un impuesto la omite, habrá incurrido en infracción, pero si además concurren los demás presupuestos relativos a la existencia del delito de defraudación, dicha omisión debe ser considerada como una presunción de la intención de defraudar, así considerado el delito de omisión de declaración, cuando ocurra el elemento determinante de la existencia del delito, debe entenderse suficiente para presumirse la intención dolosa de su autor, el que estará en la necesidad de probar que tales hechos no se han realizado con el objeto de engañar al fisco.

En este caso, como naturalmente ocurre con esta clase de presunciones conocidas como legales, el efecto es el de presunciones conocidas como legales, el efecto es de invertir el peso de la prueba, no obstante lo cual la administración deberá aprobar la existencia del hecho en que se basa la presunción y será este hecho establecido y probado por la administración, lo que colocará al autor en la necesidad de probar cual ha sido su intención verdadera.

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

CAPITULO IV

4.- DOGMATICA DEL DELITO Y SU APLICACION AL DELITO DE (OMISION DE DECLARACION)

La correcta apreciación de un objeto de conocimiento hace indispensable analizarlo en los diversos elementos que lo constituyen, sus conceptos, características, etc.

Específicamente la comprensión de un delito como tal, hace necesario el estudio de aquellos elementos que lo integran así como los conceptos de los mismos. Debemos recurrir a la teoría del delito para fijar las ideas en las cuales habrá de apoyarse el estudio de los delitos.

La teoría del delito tiene como contenido los conceptos y principios generales relativos al delito, es decir, sus elementos constitutivos, en sus aspectos positivos y negativos así como las formas de manifestación del mismo.

La definición del delito en un ordenamiento penal es innecesaria e inconveniente " por no reportar ninguna utilidad al juez y ser siempre las definiciones sintéticas incompletas de lo que se trata de definir ", (69) pero la actividad del jurista sí debe manifestarse a través de la definición, integración y sistematización de los conceptos jurídicos, en este caso "el delito" para obtener el conocimiento general de su esencia.

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

(69).- Ceniceros y Garrido, " *La Ley Penal Mexicana* ", p. 39

La concepción unitaria del delito lo considera como un todo orgánico, como lo ha expresado Antolisei, es una especie de bloque monolítico, el cual puede ciertamente presentar aspectos diversos, pero que de ninguna manera es fraccionable. La verdadera esencia -se podría decir también- la realidad del delito no se encuentra en cada uno de los componentes del mismo y tampoco en la adición de ellos sino en el todo y en su unidad intrínseca.

En contraposición, la concepción analítica no niega la unidad del delito, por el contrario, pero estima que "el análisis no es la negación de la unidad, sino el medio para realizarla", (70) y por tanto es indispensable desintegrarlo en sus diversos elementos pero sin dejar de considerarlos en íntima relación por ser coetáneos y existir una vinculación en virtud de la unidad intrínseca del delito.

Los elementos constitutivos del delito los podemos obtener dogmáticamente puesto que la actividad del dogmático tiende a encontrar nos dice Crispigni (71) un contenido más amplio y diverso en las normas de aquél que hasta entonces se había advertido, por consiguiente debemos recurrir a la dogmática jurídico-penal a fin de encontrar dichos elementos.

Es la dogmática jurídico-penal o ciencia del derecho penal, como la llama Crispigni, a quien corresponde la interpretación, descubrimiento, construcción y sistematización de los principios que se encuentran en el seno del ordenamiento penal. Si bien la dogmática no nos da un conocimiento total, integral del fenómeno jurídico, sí nos permite ciertamente encontrar elementos y principios fundamentales.

(70).- Petrocelà, citado por Forte Petit, *Op. Cit.* p. 12.

(71).- Crispigni, F., "Derecho Penal Italiano", p. 12.

Dogmáticamente, el doctor Porte Petit ha obtenido el concepto del delito como "una conducta o hecho típica, antijurídica, imputable, culpable, que requiere a veces alguna condición objetiva de punibilidad y pumible. (72)

De esta concepción integral del delito se derivan los elementos positivos del mismo; siendo a contrario sensu, el aspecto negativo el supuesto bajo el cual no se presenta determinado elemento constitutivo y por tanto no se llega a integrar el delito.

Estos elementos se presentan en forma simultánea. Razón por la cual es inaceptable la posición doctrinaria que pretende encontrar prioridad temporal en la manifestación de los elementos esenciales del delito.

Se trata, como lo sostiene el doctor Porte Petit, de una prelación lógica, pues aún cuando coetáneos uno es necesario para la existencia de otro. Si se da la conducta o el hecho pero existe un aspecto negativo de la tipicidad, ya no concurren los demás elementos del delito y así sucesivamente.

El doctor Porte Petit ha manifestado que del estudio dogmático del Código Penal para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común y para toda la República en Materia de Fuero Federal en vigor ha derivado una síntesis esquemática de la concepción dogmática del delito tanto en su aspecto positivo como negativo:

(72).- *Porte Petit, Op. Cit. p. 128.*

CONCEPCION DOGMATICA DEL DELITO

ASPECTO POSITIVO	ASPECTO NEGATIVO
1.- Conducta o Hecho	Ausencia de Conducta.
2.- Tipicidad.	Atipicidad.
3.- Antijuridicidad	Causas de justificación.
4.- Imputabilidad	Inimputabilidad.
5.- Culpabilidad	Inculpabilidad.
6.- Condiciones objetivas de punibilidad.	Ausencia de condiciones de punibilidad.
7.- Punibilidad	Excusas Absolutorias

Podemos llegar al conocimiento dogmático del delito de (omisión de declaración) aplicando el método deductivo, es decir, partiendo de conceptos generales para llegar al conocimiento particular. A mayor abundamiento, con base en la concepción dogmática del delito general arriba enunciada y procediendo a aplicar dichos conceptos, a la luz de los preceptos del derecho vigente, es posible concluir con el análisis integral del delito de omisión de declaración.

Es así que debemos desintegrar el delito de omisión de declaración en los diversos elementos esenciales del mismo y estudiar tanto el aspecto positivo como aspecto negativo de dichos elementos.

4.1.- PRESUPUESTOS DEL HECHO.

Previo al estudio del elemento objetivo procede analizar si existen en la omisión de declaración presupuestos de la conducta o el hecho. Son presupuestos, la condición o conjunto de condiciones de carácter necesario, de naturaleza jurídica o material pre-existentes a la conducta o al hecho 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 o el hecho sean intrascendentes para el derecho penal.

Los presupuestos pueden ser del delito o de la conducta o hecho;

Los primeros a su vez se subdividen en presupuestos del delito generales y especiales; Los segundos en jurídicos y materiales. Cuando nos referimos a un presupuesto de la conducta o hecho estamos en presencia de un elemento jurídico o material, previo a la realización de la conducta o hecho y necesario por la existencia de la misma.

En la omisión de declaración, estamos en presencia de un presupuesto de este tipo : la existencia de una obligación tributaria.

Solo puede realizar la conducta prevista en la ley el obligado a una prestación fiscal, el contribuyente obligado a la presentación de declaración.

El artículo 1º. del Código Fiscal de la Federación establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir a los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas y el artículo 2º. clasifica a las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, los que define de la siguiente manera:

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. (73)

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 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.

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.

Derechos son las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.

Es así que al establecer la ley fiscal una hipótesis legal concreta como generadora de crédito fiscal, todo aquel cuya situación coincida con dicho supuesto, estará obligado al pago del impuesto y es por tanto un contribuyente. así lo establece el artículo 6º. del Código fiscal:

"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".(74)

(73).- Los preceptos citados corresponden al CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION vigente.
(74).- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION citado.

Es así que estamos en presencia de un elemento eminentemente jurídico. Es además previo a la conducta ya que surge con anterioridad a la obligación tributaria-aún cuando el cumplimiento sea exigible con posterioridad-, edo bajo esa condición puede omitirse el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, edo puede violar un precepto el que esta obligado al cumplimiento del mismo.

De no presentarse esta situación, de haber ausencia del presupuesto, no podrá realizarse la conducta típica.

4.1.2.- EL ELEMENTO OBJETIVO.

El elemento objetivo dentro de la descripción del tipo puede estar constituido por la conducta o por el hecho. No corresponde a los fines de este trabajo analizar la controversia que se ha suscitado entre los tratadistas respecto de este primer elemento del delito.

Basta anunciar que los autores no han unificado su criterio respecto de la terminología aplicable a este elemento, es así que emplean términos como acción, acto, acontecimiento, sucesimiento, etc. Nosotros preferimos la terminología empleada por el doctor Porte Petit, es decir, conducta o hecho según la hipótesis de que se trate.

Es innegable que la descripción del tipo tiene como fundamento una conducta, "Conducta es un hacer voluntario o un no hacer voluntario o no voluntario (olvido)".(75)

(75).- Porte Petit, *Op. Cit.*, p. 156.

Consecuentemente una conducta positiva, la que se manifiesta en un hacer voluntario, integra la acción; en tanto que el no hacer voluntario o no voluntario implica una conducta negativa, una omisión. Es por eso que el vocablo conducta comprende tanto la acción como la omisión.

El término "hecho" ha sido calificado por algunos autores como demasiado amplio para comprender todo acaecimiento del mundo natural; sin embargo, si lo consideramos a la luz del derecho penal, y concretamente de la teoría del delito no podemos evitar concluir que está referido exclusivamente al ser humano en cuanto sujeto del derecho penal. Cada término asume una connotación propia cuando está referido a una disciplina.

El hecho en este caso implica innecesariamente una conducta humana. Se señalan como elementos del hecho una conducta, sea en su aspecto positivo o negativo (comisión por omisión), acompañada de un resultado material con el cual se vincula en virtud de un nexo causal.

Es importante el empleo de esta terminología por permitir la clasificación de los delitos en orden a este primer elemento objetivo, en delitos de mera conducta y delitos de resultado material.

El empleo de "conducta" o "hecho" lógicamente está condicionado a la descripción del tipo que haga la ley. Esto significa que se empleará el término "hecho" en aquella hipótesis legal que implique una mutación en el mundo externo, sea física psíquica o fisiológica.

4.2.- LA CONDUCTA.

La conducta puede consistir, en la defraudación fiscal en un engaño o el aprovechamiento del error. *ESCRICHE*, califica al engaño como sinónimo de fraude y de error. La academia de la lengua define el engaño como la falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa, o discurre. Es así que se puede considerar el engaño referido al fraude, desde dos aspectos: desde el punto de vista del sujeto activo y desde el punto de vista del sujeto pasivo. Considerando desde el primer aspecto, el engaño consiste en la falta de verdad en lo que se dice o hace con el ánimo de perjudicar, es decir, toda astucia o maquinación de que se sirve un sujeto, hablando o obrando con falsedad o artificio para frustrar la ley, las obligaciones o derechos que de ella deriven. Implica un acto de conocimiento de la verdad y uno de voluntad al declarar o hacer aquellas maquinaciones, trampas, o artificios tendientes a provocar en el paciente un estado de error.

Considerándolo desde el punto de vista del sujeto pasivo, es el estado de falta de verdad en lo que se cree, piensa o discurre, es decir, es sinónimo de error. Es así que el sujeto pasivo padece el engaño precisamente en virtud del engaño del sujeto activo.

Marzini al hablar de la clasificación de los delitos en comisivos y omisivos sostiene que " la acción puede servir para consumir tanto un delito comisivo como un delito omisivo y la omisión puede concretar lo mismo un delito comisivo que un delito omisivo.

Esto se debe a que la distinción se funda sobre el carácter de la violación jurídica: el delito omisivo consiste en la pura y simple inobservancia de un deber especial y el delito comisivo consiste en la producción de un determinado efecto antijurídico.

Hemos dicho ya que varios delitos omisivos pueden cometerse también mediante acción. Tanto vale no hacer lo que se debe como obrar positivamente para eximirse del cumplimiento del deber". (76)

Es el tipo de situación que Guillermo Sabatini, llamaría "delito omisivo mediante acción", es decir, de hecho positivo y resultado negativo." Normalmente la acción, dice Sabatini, determina el delito de comisión por omisión (hecho positivo con resultado negativo).Pero, puede también haber un resultado jurídicamente negativo de conducta materialmente positiva".(77)

Estas ideas pueden tener cierta aplicabilidad en el caso de la omisión de declaración. Hemos dicho que el engaño es un hecho positivo, una acción; por otro lado, el estudio del Artículo 109 Fracción V, del Código Fiscal lleva a la conclusión de que se trata de un resultado negativo; el incumplimiento de un deber, la omisión de declaración y consecuentemente del pago de impuestos.

Es así que en el caso del engaño estamos en presencia de la realización de hechos positivos para eximirse del cumplimiento del deber del pago del impuesto. Es una acción que tiene como consecuencia omisión.

No se trata de lo que Petrocelli llama un "contraobrar positivamente de lo que está prescrito, actos sin significación para el derecho" aun cuando efectivamente "los que tienen trascendencia para el derecho no son los hechos de apariencia física positiva, sino el no cumplimiento de lo que se espera y que debe ejecutarse". (78)

(76).- Manzini, *Op. Cit.* Vol. I, pp. 556-557

(77).- Citado por Jiménez de Asúa, "Tratado", T. III, p. 329, ss

(78).- Jiménez de Asúa, *ob. Cit.*

Sin embargo, debemos desestimar esta posición puesto que si un delito presupone la existencia de deber y no se cumple con el mismo; tal inobservancia no hace el delito omisivo en todo caso. Por otra parte, hablar de hechos positivos con resultado negativo es necesariamente una contradicción in terminis.

En cuanto al aprovechamiento del error, González de la Vega, refiriéndose al fraude del derecho común dice: "es una acción negativa, mejor dicho, de abstenición por parte del protagonista del fraude; 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 encuentre la víctima; simplemente, conociéndolo, se abstiene de hacer saber a su víctima la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para realizar su 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 derecho relacionados con el fraude". (79)

Esto plantea el problema de la omisión. La omisión se presenta en dos formas: a) omisión simple o propia (de delitos de simple omisión) y b) omisión impropia, que origina los llamados delitos de comisión por omisión. Son elementos de la primera: 1.- Inactividad y 2.- Voluntad (en los casos de olvido).

La omisión impropia implica una inactividad voluntaria que al violar un mandato de hacer acarrea la violación de una norma prohibitiva o mandato de abstenerse produciendo un resultado tanto jurídico como material.

(79).- González de la Vega, F., "Derecho Penal Mexicano", pág. 248

Por existir una conducta -en su aspecto negativo- y un resultado material del cual es causa, se trata de un hecho y no de una mera conducta. La conducta esperada y no realizada debe ser consecuencia de un deber; el deber de obrar puede derivar de:

- 1.- Un precepto jurídico: un norma preceptiva, la cual puede ser de naturaleza penal o de otra rama del derecho.
- 2.- De una obligación o anterior aceptación del deber de obrar.
- 3.- De un actuar precedente no doloso y
- 4.- De un deber moral. (80)

Relacionando estos conceptos a la omisión de declaración nos encontramos con la existencia de un deber de obrar y un deber de abstenerse. Del contenido de los artículos 1º, 2º y 8º del Código Fiscal, ya citado, se desprende claramente que cuando la situación concreta en la hipótesis prevista en la ley, nace la obligación tributaria, misma que es exigible en los términos del artículo 37 del Código Fiscal cuando la propia ley lo determine.

Sólo al surgir el deber de obrar por haber nacido la obligación fiscal y ser exigible, puede darse el incumplimiento de la misma.

Consecuentemente se viola un norma prohibitiva, puesto que simultáneamente a la no realización de la conducta debida se hace lo que está prohibido y sancionado por la ley penal.

Sin embargo para que se pueda considerar como un caso de comisión por omisión se requiere un resultado material.

(80).- *Parte Penal, Op. Cit.* pp. 174-175

Propiamente se puede encuadrar dentro de la omisión simple ya que existe la voluntad de no realizar la acción esperada (no presentar declaración, no querer realizar el pago del impuesto), además de abstención o inactividad voluntaria (aprovechamiento del error) violando la norma preceptiva. Están así reunidos el elemento psíquico y físico necesario para la exigencia de la omisión simple.

4.2.1.- RESULTADO

En el artículo 109, fracción V del Código Fiscal la hipótesis legal propiamente hace referencia a un resultado material toda vez que fija como consecuencia del engaño o del aprovechamiento del error la omisión total o parcial del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido en perjuicio del fisco.

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".(81)

Por otra parte Porte Pettit paralelamente a la doctrina moderna italiana estima que "tanto la concepción jurídica o formal, o naturalística o material, son válidas para elaborar tal concepto, según sea la descripción del tipo" por lo que el resultado es la "mutación jurídica o jurídica y material producidas por un hacer (acción) o un no hacer (omisión).

Entendido así el resultado nadie puede negar que es verdadero el principio de que no hay delito sin resultado, porque unos delitos tienen únicamente resultado jurídico y otros jurídico y material".(82)

(81).- Maggiora, "Derecho Penal", p. 357.

(82).- Porte Pettit, Op. Cit., p. 111

El resultado jurídico es precisamente la lesión al objeto jurídico es aquel particular bien o interés que el hecho incriminado lesiona o expone a un peligro y en cuya protección interviene la tutela penal.

El derecho penal fiscal busca la protección de un bien y todos los delitos fiscales previenen 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 omisión de declaración en particular es la hacienda pública, el patrimonio del Estado.

El resultado jurídico en la omisión de declaración es precisamente el daño o lesión que se causa al Fisco.

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.

Al ser exigible la obligación fiscal existe la obligación concreta del cumplimiento, por lo que, realizada la conducta típica se está causando una disminución en el patrimonio del Estado, toda vez que se trata de un crédito vencido y exigible. Así la omisión del pago del impuesto causa un daño al bien jurídico tutelado: el patrimonio del Fisco.

Resultado material en el caso de la omisión de declaración consiste en dejar de pagar la contribución.

4.2.2.- EL NEXO CASUAL

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.

En cuanto a la conducta positiva, el nexo causal se explica aplicando la teoría generalizadora de la "conditio sine qua non" o de la equivalencia de las condiciones de Von SURI, la cual señala que todas las condiciones productoras del resultado son equivalentes y por tanto causa de este.

Si se suprime la hipótesis en la mente la conducta del agente, el resultado desaparece, con lo que se comprueba que el resultado está condicionando a la conducta del sujeto activo.

El nexo causal en la omisión se explica de diversas maneras. Sin embargo, entre las doctrinas que estudian este problema, consideramos como más adecuada, por explicar mejor, la que sostiene que la relación causal debe hallarse en la omisión misma.

Es decir, el sujeto está obligado a realizar una conducta, su acción no sólo es esperada sino exigida. Si no se realiza dicha conducta el resultado se produce, consecuentemente existe un nexo causal entre la omisión y el resultado producido.

4.2.3.- CLASIFICACION EN ORDEN A LA CONDUCTA

1.- En orden a la conducta, el delito de omisión de declaración es: un delito de omisión simple como se desprende del estudio de la conducta, el cual consiste en no hacer lo que se debe hacer ya sea voluntaria o involuntariamente.

2.- De comisión por omisión, es decir, consiste en un no hacer voluntario imprudencial cuya abstenición produce un resultado material, el cual consistiría en el no pago de los impuestos.

3.- Es unisubsistente por cuanto se comete por la realización de un solo acto. Asimismo, debido a su posible comisión mediante la realización de varios actos superados naturalmente pero unidos por su inclusión en una sola figura, puede ser plurisubsistente.

4.2.4.- CLASIFICACION EN ORDEN AL RESULTADO.

1.- Es un delito de simple conducta o formal por no tener un resultado material, a diferencia de los delitos de resultado material que tienen un hecho como elemento objetivo y no de una simple conducta.

2.- Se considera como un delito del daño o lesión por causar un daño efectivo al bien jurídico tutelado, en oposición a los delitos de peligro que tan sólo crean un riesgo al bien protegido.

3.- Puede ser instantáneo en tanto que la consumación es instantánea, es decir, tan pronto se realiza la consumación, se agota.

Puede ser, también continuado, esto significa que puede existir varios actos de igual naturaleza antijurídica que corresponden a un mismo tipo penal, es decir, que afectan el mismo objeto jurídico, pero reunidos en una entidad por su unidad de propósito o por similitud de circunstancias y condiciones. Esto se comueba con el Artículo 99 del Código Fiscal.

4.2.5.- ASPECTO NEGATIVO: AUSENCIA DE CONDUCTA.

Corresponde ahora estudiar el aspecto negativo de la conducta. Comprende éste, lógicamente, tanto la ausencia de actividad como la ausencia de inactividad. Si no se presenta este primer elemento objetivo del delito, conforme a la presión lógica, tendremos como consecuencia que no puedan concurrir los demás elementos del delito.

Consideran la mayoría de los autores, como hipótesis de ausencia de conducta la fuerza mayor, la fuerza física irresistible y los actos reflejos.⁽⁸³⁾ Algunos autores consideran además de la hipótesis enunciada: el sueño, sugestión hipnótica, sonambulismo, etc.

En cuanto a la omisión de declaración dadas las especiales circunstancias bajo las cuales se comete este delito no se puede considerar factible la existencia de dichas hipótesis de ausencia de conducta. Ni en el caso del aprovechamiento del error se puede considerar probable la presencia de la hipótesis mencionadas puesto que, en efecto, se requiere una especial actitud mental manifestada a través de una voluntad especialmente encauzada.

⁽⁸³⁾- *Parte Penal, Op. Cit.*, pp. 281-276.

4.3.- LA TIPICIDAD.

El principio clásico " nullum crimen sine lege " recogido por nuestra Carta Magna en el Artículo 14, constituye el fundamento de los tipos penales. Es el tipo la descripción de carácter legal de la conducta, es decir, es el delito abstracto. La tipicidad es la característica del delito concreto, es precisamente la adecuación de la conducta al tipo legal.

Consecuentemente en la omisión de declaración, será típica la conducta consistente en omitir presentar por más de seis meses la declaración de un ejercicio, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Los tipos de clasificación en normales y anormales, son los primeros aquellos que estén constituidos por la mera descripción objetivo, en tanto que los segundos son aquellos que contienen elementos normativos o elementos típicos subjetivos del injusto. Aquellos tipos que contienen elementos normativos salen del aspecto objetivo para entrar en el campo axiológico, sea en valoraciones de carácter jurídico o culturales. Pueden entender, asimismo, como ya se dijo a la situación psicológica del sujeto activo en cuanto manifiesta su estado anímico. En orden a esta clasificación, el delito de omisión de declaración puede considerarse como un tipo anormal.

El elemento objetivo se encuentra expresado en el núcleo del tipo, es decir. Al hacer referencia al concepto "impuesto" estamos en presencia de un elemento normativo que implica una valoración jurídica, toda vez que su idea es una apreciación netamente de derecho. La inclusión de este elemento es necesario dado el carácter particular del delito: siendo un delito especial, por exigencias legislativas y de métodos, es necesario insertar aquellos elementos que lo destacan y distinguen.

Elementos subjetivos del injusto propiamente no existen en el tipo de la omisión de declaración Jiménez Huerta ha dicho que "el examen de ciertos delitos demuestra que determinado elemento subjetivo, no enumerado literalmente por la definición legal, es inherente a su noción".(84)

Por lo que si consideramos lo establecido en el Artículo 109 fracción V, dado que la conducta implica un acto de conocimiento y uno de voluntad, es de concluir que el tipo exige, tácitamente, un ánimo doloso por parte del sujeto activo.

Por su autonomía, el tipo de omisión de declaración es un tipo especial. Esto significa que tiene cierta característica correspondiente a un tipo básico pero a las cuales se han añadido otros elementos peculiares que los separan o identifican.

El tipo básico y el tipo especial se excluyen entre sí. Es un tipo especial por cuanto tiene como inspiración el fraude genérico del derecho penal común, pero le han sido añadidos ciertos elementos adicionales en razón de ser un tipo dentro de un derecho penal especial, que como vimos en capítulo anterior en ocasiones no se ajusta estrictamente a los modelos del derecho penal común.

Los tipos normales o descriptivos pueden tener referencias o modalidades en cuanto a los sujetos, el objeto, tiempo y lugar, ocasión o medios.

En el delito de omisión de declaración el sujeto activo es el que omitiendo presentar su declaración, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución.

(84) Jiménez Huerta, M., "La Tipicidad", p. 88.

Es así que se exige en el sujeto activo una determinada calidad, aún cuando no se haga mención de ello en el tipo, pero se deriva como consecuencia lógica de la intervención. El sujeto activo debe ser sujeto de un crédito fiscal.(85) Ya en la parte correspondiente al tema de los presupuestos de la conducta se hizo alusión a esta circunstancia. En cuanto al sujeto pasivo, este lo es el Estado. El sujeto pasivo de los delitos es el titular del derecho lesionado, por lo que si el titular del derecho es el Estado, esto debe ser el sujeto pasivo.

Es necesario precisar en este caso, que el engañado o aquel de cuyo error se aprovecha el sujeto activo, no es el Fisco, ni el Estado; lo es la persona física, el funcionario o funcionarios dentro de cuya competencia está la función de precisar los créditos fiscales, los sujetos obligados y efectuar la recaudación.(86)

En orden al daño: Es de daño por cuanto el omitir la presentación de una declaración implica dejar de pagar o hacerlo extemporaneamente, las prestaciones tributarias. De peligro : cuando unicamente se pone en riesgo el bien jurídico patrimonio del Estado.

En orden al Resultado: Es formal y Material , el primero implica la falta del cumplimiento de deberes formales, el segundo produce al estado un perjuicio económico.

Por el numero de sujetos que intervienen : Unisubjetivo o Plurisubjetivo.

Por su intencionalidad: Doloso o Culposos

Por su Procedibilidad: Es de querrela por disposición expresa del artículo 92 del del Código Fiscal de la Federación.

Por su duración : Instantaneo por que el delito se consuma al agotarse la conducta.

(85). - Art. 20 Código Fiscal: "Sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligado de una manera directa al pago de una prestación determinada al fisco federal".

86).- Rivera Silva, "Los Delitos Fiscales", p. 140.

Permanente porque después de realizada la conducta, esta se prolonga en el tiempo a voluntad del activo.

El objeto jurídico de la omisión de declaración se identifica en este caso, al igual que en los demás delitos fiscales con el bien tutelado por la norma, es decir la Hacienda Pública Federal.

4.3.1.- LA ATIPICIDAD

La atipicidad, *Latu Sensus*, consistente en la adecuación de la conducta al tipo. Sin embargo cuando hablamos del aspecto negativo de la tipicidad se trata de una referencia, en sentido estricto, a casos específicos de ausencia de tipicidad.

Al hablar del aspecto positivo de la tipicidad se dijo que los tipos normalmente pueden tener referencias en cuanto a los sujetos, objetos, tiempo y lugar o medios. De esto se deduce que habrá ausencia de tipicidad por faltar las referencias a los sujetos, objetos, medios, etc. etc.

En la omisión de declaración se puede presentar ausencia de tipicidad por no reunir los sujetos la calidad exigida por la Ley.

Al hablar de los presupuestos se hizo referencia al hecho de que en el caso ausencia del presupuesto no podrá realizarse la conducta típica: el no ser causante no podrá omitirse la presentación de declaración y mucho menos el pago de un impuesto.

Paralelamente si el sujeto pasivo no lo es el Estado, no podrá haber omisión del pago de un impuesto toda vez que éste es el titular del derecho de crédito.

4.4.- LA ANTIJURIDICIDAD

La antijuridicidad como contradicción al Derecho es genérica, esto es, no existe un antijuridicio propio y especial del Derecho Penal. Si lo justo es general, igual acontece con lo injusto; por lo que se puede decir que el injusto penal es igual al injusto civil o mercantil.

Es distinto el injusto penal pero no en función de sí mismo, sino en función de la tipicidad y punibilidad. No toda conducta relevante para el Derecho Penal es siempre antijurídica; para que la conducta sea estimada como delictiva se precisa que lesiona un bien jurídico y ataquen el criterio axiológico de la sociedad.

Nedie a expresado con más elegancia que Carrara ese de doble aspecto de adecuación a la Ley y de contradicción al Derecho, cuando dice que el delito es una disonancia armónica, pues en la frase se expresa, en el modo más preciso la doble necesidad de adecuación del hecho a la figura que lo describe y de oposición que lo valora. (87)

La contradicción al Derecho se ha tratado de explicar con diversos criterios: objetivo o subjetivo y formal o material.

El primer criterio analiza si lo antijurídico se determina en función de la conducta objetivamente juzgada o en función del sujeto activo.

(87).- Solar, S., "Derecho Penal Argentino", Tomo I, p. 344.

Como posición ecléctica surge la doctrina de "los elementos subjetivos de la antijuricidad".
Objetivamente, lo antijurídico es la ofensa a las normas de valoración recogidas en los preceptos legales,
independientemente de la posición del autor dejando el estudio de ésta a la culpabilidad.

La posición contraria estudia la antijuricidad en función del autor de la conducta. No basta la
lesión al orden jurídico, se requiere un juicio de reproche.

Esta posición adolece del defecto de fundir la culpabilidad y la antijuricidad. La tercera doctrina
considera que la contradicción al orden jurídico implica una conducta, misma que tiene aspectos
psíquicos, externos y tecnológicos.

En consecuencia, en algunos casos si bien excepcionales la calificación de un acto como
antijurídico radica en la finalidad o sentido que tenga la conducta del sujeto activo.

El segundo criterio, es decir, aquel que pretende determinar la esencia de lo antijurídico desde
un punto de vista o formal, encuentra su culminación en la teoría unitaria.

La posición de la teoría unitaria es probablemente la más adecuada, puesto que supera las otras
teorías que tienden a establecer la esencia de la antijuricidad desde un punto de vista formal o material,
exclusivamente.

Esta posición ve en la antijuricidad una sola entidad, pero a esta se desdobla en dos aspectos
uno formal y otro material.

El aspecto formal se manifiesta como la conducta típica que atenta contra el Derecho Penal,
implica la transgresión a una norma establecida por el Estado.

El aspecto material es la conducta que lesiona el bien jurídico protegido, como dice Mezger, implica un juicio en el que se afirma su contradicción con las normas del Derecho (88)

Significa la contradicción de los intereses colectivos, por consiguiente precisa de un juicio de valoración de la conducta a la luz, no sólo del orden jurídico, sino también de las normas de cultura. Requiere una valoración en relación con los intereses de una colectividad.

4.4.1.- ASPECTO NEGATIVO CAUSAS DE JUSTIFICACION O DE EXCLUSION.

Es opinión de algunos autores que la antijuricidad, por ser un "antí", una situación "contra derecho", sólo se puede definir en función del aspecto negativo. Así se dice una conducta es antijurídica cuando no existe una causa de justificación o de exclusión que la ampare.

Esta definición, como toda definición negativa adolece, conforme a la lógica, de ciertos defectos. Si antijurídica es la conducta contraria a derecho, habrá ausencia de antijuricidad cuando la conducta es jurídica, es decir, es lícita. Consecuentemente la licitud es el fundamento de las causas de justificación.

Al existir una causa de justificación la conducta, frente al derecho, se encuentra justificada; es, por tanto, lícita. No será antijurídica la conducta que, aún cuando típica, esté amparada por una causa de justificación. Por ser lícita no existe la "ofensa a los ideales valorativos de la comunidad".

Se considera como causa de justificación: a) legítima defensa b) estado de necesidad ;c) cumplimiento de un deber ;d) ejercicio de un derecho y e) impedimento legítimo y d) obediencia jerárquica.

(88).- Mezger, *Op. Cit.*, Tomo I, p. 279

Podemos analizar cada una de estas hipótesis para poder determinar si tienen aplicación en el delito de omisión de declaración.

a) La legítima defensa ha sido definida como la "repulsa de la agresión ilegítima, actual o inmediata por el atacado o tercera persona contra el agresor sin traspasar la necesidad de la defensa y dentro de la racional proporción de los medios empleados para impedirlos o repararla" (89)

Si supone necesariamente los siguiente elementos: 1.- Una agresión. 2.- Ilegítima y 3.- Actual o eminente sin derecho, en protección de bienes jurídicos propios o ajenos, a la cual es necesario repeler; es obvio que esta hipótesis no puede presentarse en el caso de la omisión de declaración.

b) El estado de necesidad, según la definición de Von Litz, es la "situación de peligro actual de los intereses protegidos por el derecho en el cual no queda otro remedio que la violación de los intereses de otro, jurídicamente protegido" (90)

En este caso se trata de una agresión y no de un contra-ataque como sucede en la legítima defensa. Son dos intereses igualmente protegidos por el derecho que se encuentra en conflicto y crean una situación en la cual es necesario salvaguardar uno de ellos: el de mayor jerarquía.

Se requieren, como condiciones, que 1) Existe un peligro real, grave o inminente. 2) No puede ser evitado por otros medios y 3) Se guarde la proporción en la violación del derecho ajeno. Esta justificante podría tener aplicación en el caso de la omisión de la declaración. (91)

(89).- Citada por Jiménez de Asúa, *Op. Cit.* 381

(90).- Jiménez de Asúa, *Op. Cit.* p. 383

(91).- CEPEDA LOPEZHERMOSA, Rodolfo tesis recepcional de, " *Ensayo de Derecho Penal Impositivo Mexicano* ", U.N.A.M. 1961, Cap.v.

Sin embargo, es difícil que se presenten todas las condiciones anteriormente enunciadas en materia impositiva. La existencia de un peligro grave e inminente desde luego que es posible, aún cuando poco probable.

El panorama fiscal es desolador para algunos causantes y en su opinión su situación es grave, pero ésta sería una apreciación de carácter subjetivo y por tanto entraría en el campo de la culpabilidad dentro de las eximentes putativas.

La gravedad del daño queda sujeta a la apreciación que el juez haga en cada caso concreto.

Por otro lado si una persona está en circunstancias que impliquen la posibilidad de que sea causante de un impuesto o más, deberá prever la ocasión en que debe cumplir con sus obligaciones fiscales.

Por lo que respecta a la segunda condición, para que la violación de los intereses de otro pueda considerarse justificada, el Artículo 15, fracción V del Código Penal claramente establece como condición que no exista otro medio practicable y menos perjudicial.

Luego entonces la conducta debe ser necesaria por ser inevitable. Sin embargo, la naturaleza de los procedimientos administrativos en materia fiscal hace prácticamente innecesaria la posibilidad de que se presente esta condición.

El procedimiento administrativo, en materia de impuestos, permite en su fase oficiosa la interposición de uno o más recursos administrativos para defensa del contribuyente. Además tiene el derecho a una fase contenciosa ante el Tribunal Fiscal, en la cual puede tratar de obtener la nulidad de la resolución que le afecte.

Pero no terminan allí sus defensas, siendo el sujeto activo de la relación fiscal el Estado, le queda al causante la posibilidad de recurrir a la protección de la justicia federal a través del juicio de amparo.

En conclusión, si existen otros medios "practicables y menos perjudiciales" para que un contribuyente pueda defender sus derechos.

Por último, debe existir proporción entre la violación del derecho de tercero y el peligro que se cierne sobre el autor de la conducta.

Este requisito plantea un problema como lo es el determinar cual es el derecho de mayor jerarquía, el de la Hacienda Pública o el del particular.

El derecho tiende a hacer posible la vida armónica de la sociedad en forma justa y equitativa mediante una valoración de intereses, mismos que integran y coordinan a dicho fin. Por consiguiente el Estado, quien actúa el derecho, debe buscar el bien de los intereses colectivos; en consecuencia el derecho de la Hacienda Pública a percibir los ingresos es preeminente, toda vez que los mismos están destinados, por mandato constitucional (Artículo 31, fracción IV), a los gastos públicos.

La aplicación de los ingresos a este fin de redundar en beneficio de la colectividad; es un caso de sacrificio de intereses particulares en bien de las mayorías. Además sería injusto que si otros contribuyentes cumplen con sus obligaciones fiscales, uno cuántos evadan sus deberes.

Esta actitud inclusive contribuye a la existencia del círculo vicioso que padecemos desde tiempo atrás.

Este círculo vicioso radica en la tendencia del contribuyente a evadir totalmente o por lo menos evitar en el mayor grado posible el pago de los impuestos; por otra parte el Fisco, ante la necesidad apremiante de cubrir, los cada vez mayores gastos públicos y en atención a la conducta de los contribuyentes, busca obtener mayores ingresos, calificando ingresos gravables mayores de los realmente percibidos.

Estas circunstancias permiten afirmar rotundamente que el derecho de la Hacienda Pública no puede ser considerado de menor categoría jerárquica respecto del derecho del particular.

Podemos así concluir que el estado de necesidad como causa de justificación no se puede presentar en la omisión de declaración por no reunirse las condiciones exigidas.

e) El cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho como causa de justificación deben derivar, en los términos del Código Penal, de una obligación o facultad consignada en la ley. Como lo manifiesta la Suprema Corte: "son dos las excluyentes descritas en la fracción VI, del Artículo 15 del Código Penal aplicable: una al cumplimiento de un deber, otra al ejercicio de un derecho.

Mientras que el cumplimiento es preceptivo, el ejercicio del derecho es facultativo; al cumplimiento de un deber existe una colisión de dos deberes que se resuelve a favor del predominio del deber más categórico, y más digno de protección que es el deber concretamente exigido por la ley, la función o el cargo; y el ejercicio del derecho supone la adecuación de la conducta a una norma legal que establece el derecho que se ha ejercitado, implica la existencia del derecho subjetivo de actuar, pero implica además la colisión entre este derecho y otro que también se ejercita. (Semanao judicial de la Federación, Tomo CXII, 2195-2196).

El sujeto que en cumplimiento de un deber omite el pago de un impuesto no omitirá el pago por engaño o por aprovechamiento del error sino que lisa y llanamente se abstendrá de hacer el pago del impuesto.

Si es, como debe ser, una norma la que establece dicha situación y en atención a lo establecido por los preceptos del Código Fiscal citados (Arts. 2o, 20 y 31), el hecho de poder omitir legalmente el pago del impuesto significa que en virtud de la norma goza de una exención.

En consecuencia, la hermenéutica jurídica nos permite afirmar que su situación no coincide con la que la ley señale como hecho generador de un crédito fiscal, por lo que en estricto rigor no se trata de una omisión sino de una exención.

Esta situación puede presentarse en la omisión de declaración aún cuando sería más bien un caso de laboratorio sumamente excepcional.

El impedimento legítimo se refiere a omisiones exclusivamente ya que el texto legal expresamente afirma que es excluyente de responsabilidad penal "contravenir lo dispuesto en una ley penal, dejando de hacer lo que manda, por un impedimento legítimo".

El que no realiza lo que la ley ordena por estar impedido por un precepto legal no comete un delito. Esta hipótesis tiende a ser más bien un caso de cumplimiento de un deber. Por otro lado, si no realiza la conducta esperada por la imposibilidad física de superar el obstáculo, tampoco comete un delito. En este caso estaríamos en presencia de un caso de fuerza física irresistible y por consiguiente se trataría de un aspecto negativo de la conducta. Podemos concluir que esta causa de justificación puede tener vida en el caso de la omisión de declaración.

4.5.- LA IMPUTABILIDAD ASPECTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS.

La culpabilidad, en tanto que implica actos de conocimientos y voluntad, exige, como presupuesto, la existencia de la imputabilidad. Es esta la calidad del sujeto imputable al que, abstráctamente considerado, se le puede exigir, jurídicamente una conducta.

Para que el sujeto activo pueda realizar actos de conocimiento y de voluntad ha de tener precisamente la facultad de conocer y querer, de otro modo no tendrá capacidad de obrar en Derecho Penal.

La imputabilidad es el conjunto de condiciones físicas o psíquicas que requiere la Ley para poner una acción a cargo del agente.

En consecuencia; si hay inimputabilidad no habrá culpabilidad y por tanto no habrá delito. 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". (92)

Es así que es inimputable el enajenado mental, así como el que se encuentra trastornado mentalmente en forma transitoria de manera que no está en situación de poder distinguir el carácter lícito o ilícito de su actuar y por tanto no podrá encauzar adecuadamente, dentro del Derecho, su conducta. El ordenamiento penal mexicano recoge en el Artículo 15, fracción VII la hipótesis de trastorno mental o desarrollo intelectual retardado.

(92).- Jiménez de Asúa, Op. Cit., p. 339

Esta excluyente se puede presentar en el delito de omisión de declaración. La situación que preve el Artículo 68 del Código relativo a los inimputables no es considerada como causa de inimputabilidad.(93) Por lo tanto, si un enajenado mental comete el delito de omisión de declaración deberá estar sujeto a lo previsto en el capítulo V del Título III del Código Fiscal.

En cuanto a la imputabilidad física, se exige una edad mínima en la que el sujeto al alcanzar determinado desarrollo psíquico para podersele considerar imputable.

4.6.- LA CULPABILIDAD

El aspecto de la culpabilidad es uno de los más importantes y delicados dentro del estudio de cualquier delito. Villalobos define la culpabilidad genérica como "el desprecio del sujeto por el orden jurídico y por los mandatos y prohibiciones que tienden a constituirlo y conservarlo, desprecio que se manifiesta por franca oposición en el o indirectamente, por indolencia o desatención, nacidas del desinterés o subestimación del mal ajeno frente a los propios deseos, en la culpabilidad". (94)

Para determinar la naturaleza de la culpabilidad han aparecido dos corrientes doctrinarias: el psicologismo y el normativismo. La doctrina psicológica considera que la naturaleza de la culpabilidad radica en el "nexo psíquico entre el sujeto y el resultado; lo que quiere decir, que contiene dos elementos: uno volitivo como lo llama Jiménez de Asúa: emocional, y otro intelectual. El primero, indica la suma de dos quererres: de la conducta y del resultado; y el segundo, el intelectual, el conocimiento de la antijuricidad de la conducta" (95)

(93).- *Peris Petit, Candaucep. "Importancia de la Dogmática Jurídica" ob. cit.*

(94).- *Villalobos, I., "Noción Jurídica del Delito Penal", pp. 110-68.*

(95).- *Peris Petit, Candaucep. Op. Cit. p. 49*

La doctrina normativa ve en la culpabilidad un juicio de reproche. Es preciso que el sujeto imputable pueda actuar de conformidad con la conducta exigida por el orden normativo en vez de la realizada.

Podemos decir que la culpabilidad es el nexo psicológico que se reprocha al sujeto activo y que une la conducta con la lesión al bien jurídico tutelado. La culpabilidad se manifiesta de dos maneras; el dolo y la culpa, especies de la culpabilidad.

Dolo es la conducta voluntariamente encausada a lesión de un bien jurídico protegido con conciencia de que se viola un deber y con representación del resultado a producirse.

La culpa, en cambio, implica la voluntad de realizar una conducta lícita y la ausencia de voluntad en cuanto al resultado, mismo que se produce por impericia, imprevisión, imprudencia, negligencia, ineptitud o falta de cuidado.

El delito objeto de nuestro estudio es un delito inminente intencional ya que requiere un especial estado anímico puesto que la conducta requiere un acto de conocimiento y uno de voluntad conocimiento de la realidad y no querer dar a conocer a otros la declaración, con el objeto de omitir el pago de los impuestos estos elementos son por sí suficientes para calificar la omisión de la declaración como un delito típicamente doloso.

El dolo ha sido clasificado por la doctrina según diversos criterios, sea por su nacimiento, contenido, intencionalidad, etc. Refiriéndonos en concreto a la omisión de la declaración, este delito requiere un dolo específico, es decir, el sujeto activo debe capacitar los elementos propios del delito, máxime que es un delito especial.

Es así que el sujeto activo debe tener un fin específicamente determinado en la realización de la conducta: la omisión del pago de las contribuciones. Debe ser además, dolo directo por cuanto el elemento volitivo estará dirigido al resultado.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, el delito de omisión de declaración se establece una presunción de culpabilidad, se estaría en presencia de una culpa incoacciente o sin representación, en la que el agente no prevé el resultado típico.

4.6.1.- ASPECTO NEGATIVO ; INCULPABILIDAD.

Es la inculpabilidad el aspecto negativo de la culpabilidad. Estaremos en presencia de ella siempre que falte alguno de los elementos de la culpabilidad, a saber, conocimiento y voluntad. se entiende, desde luego, que de acuerdo con el principio de la prelación lógica de los elementos del delito, existen los anteriores elementos que hemos estudiado. Son causas que excluyen la culpabilidad, el error y la no exigibilidad de otra conducta, fuerza mayor o caso fortuito.

Sí cuando el Código Penal habla de ignorancia, se le consigna a este y al error los mismos efectos. El error se divide en error de hecho y error de derecho. El error de hecho se divide en esencial y accidental. El error de hechos esencial puede ser a su vez, invencible y vencible o superable.

El error accidental comprende: a) aberratio intus; b) aberratio in persona y c) aberratio delicti.
El error de derecho comprende la ignorancia de la ley y el inexacto conocimiento de la ley.

Respecto de la ignorancia de la ley, como aspecto del error de derecho, Ceniceros y Garrido sostiene: que con consecuencia del principio "ignorantia legis non excusat".(96)

(96) - Ceniceros y Garrido, Op. Cit. p. 41

En el mismo sentido se expresa Castellanos "el error de derecho no produce efecto de eximente por que el equivocado concepto sobre la significación de la ley no justifica ni autoriza su violación".(97)

El error de hechos es la falsa representación o conocimiento de un objeto o hecho. Sólo es causa de inculpabilidad el error de hecho si es esencial, es decir, aquel falso conocimiento que recae sobre los elementos que afectan la existencia misma del delito y que conducen al sujeto activo a actuar antijurídicamente creyendo que su conducta es lícita.

El error de hecho esencial ha de ser además invencible, esto significa que no le sea posible al sujeto activo conocer racionalmente las características o elementos de los hechos. Si el error es esencial pero vencible se podrá destruir. El sujeto que actúa en un estado de error de hechos esencial vencible no actuará dolosamente pero sí culpablemente, puesto que con un poco de prudencia o previsión, dicho error podría ser superado.

Lo anterior no conduce a afirmar que sólo el error de hecho esencial o invencible opera como causas de inculpabilidad en la omisión de declaración. Las eximentes putativas constituyen una modalidad del error toda vez que son situaciones en las que por un error esencial de hechos e invencible se obra creyendo estar amparado por una causa de justificación.

Son en consecuencia eximentes putativas: la legítima defensa putativa, estado de necesidad putativo y cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho putativos. La legítima defensa y el estado de necesidad putativos no puede tener, de ninguna manera, aplicación en materia de la omisión de declaración.

97).- Castellano, "Lineamientos Elementales de Derecho Penal", p. 2262

Puede presentarse, sin embargo, a posibilidad de que una conducta sea antijurídica pero en virtud de un error esencial de hecho e invencible, crea el sujeto activo estar actuando en el ejercicio de un derecho o cumplimiento de un deber que no existen. No habrá delito en este caso por existir una causa de inculpabilidad.

Esta situación es muy posible que se presente sobre todo en materia impositiva. Recordemos que algún autor ha dicho que el fisco ávido del sufrimiento de los hombres despliega el inmenso arsenal de leyes y reglamentos en su afán de obtener más recursos; por lo que después de varios años los textos legales fiscales, están llenos de reformas y adiciones que hacen de la legislación un auténtico laberinto conocido tan sólo por unos cuantos iniciados.

Esta reglamentación aspera desconcierta e inquieta aún a los mejores contribuyentes.⁽⁹⁸⁾ Labastida, fiscalista mexicano de fines del Siglo XIX decía, refiriéndose al contrabando: "establece innumerables penas para castigar hechos que no son inmorales en el mismo, forma un laberinto de disposiciones legales en donde forzosamente debe extraviarse el causante y, para remate, encarga la interpretación y cumplimiento de la ley a los empleados interesados en encontrar infracciones para repartirse las multas que ellos mismos deben imponer, son elementos con que muy difícilmente se formará un sistema penal para represión del contrabando".⁽⁹⁹⁾

Estos conceptos y en especial la cuestión relativa a la compleja inmensidad de disposiciones legales, sean leyes, reglamentos, circulares, decretos, etc., que rigen la materia impositiva, tienen plena aplicación en nuestros días.

(98) - Sooton, Emilio G. Cordón, Paul. "... Tous les Moyens Legaux D'Échapper à l'impôt...".
(99) - Labastida, Luis G. "Estudio de las Leyes Federales sobre Administración Fiscal", p. 279

Siendo la situación tal, el causante en innumerables ocasiones se encuentran en un estado de imposibilidad para conocer su auténtica situación legal respecto de la Hacienda Pública. De donde podemos deducir que es plenamente posible que opere el cumplimiento de un deber o el ejercicio de un derecho putativo como eximente de culpabilidad en el delito de omisión de declaración.

La obediencia jerárquica u obediencia debida presenta un problema, toda vez que no se ha delimitado su auténtica naturaleza. Se ha considerado como causa de justificación y como eximente de culpabilidad. Se puede presentar diversas hipótesis:

A) La orden es ilícita, conociendo la ilicitud el inferior y sin obligación de acatarlas por tener poder de inspección. Si realiza la conducta será responsable a título de dolo.

B) Si la orden es ilícita y el inferior tiene obligación de cumplirla sin tener facultades de inspección, se presenta una causa de justificación, excluyendo, por tanto, de antijuricidad.

C) Si la orden es ilícita y el inferior por error esencial de hecho e invencible la cree lícita, aún teniendo poder de inspección, estaremos ante una causa de inculpabilidad por error de hechos esencial e invencible.

D) Si la orden es ilícita y el inferior aun conociendo su ilicitud realiza la conducta sin poder abstenerse de obedecer ante una amenaza de sufrir consecuencias perjudiciales, estará obrando bajo una causa de inculpabilidad por no exigibilidad de otra conducta.

Las hipótesis mencionadas referente a causas de inculpabilidad si puede tener aplicación en la omisión de declaración sobre todo tratándose de personas morales.

En la tercera hipótesis apuntada se debe analizar en cada caso concreto las escrituras constitutivas, actas de Asamblea, actas del Consejo de Administración, etc., para determinar si la orden se refería a relaciones habituales dentro de las respectivas esferas de competencia y si había razón, a causa de la relación jerárquica superior inferior, para suponer que la orden no era ilícita. Todo esto tendría a precisar los elementos de la hipótesis. Los directores podrán estar subordinados al Consejo de Administración; los gerentes al Director; los Jefes de Departamento a los gerentes y sucesivamente; pueden también, ser responsables únicamente ante la Asamblea de socios. La compleja organización de las sociedades mercantiles, con la variada gama de facultades y atribuciones que los diversos ejecutivos pueden tener hace posible que se presente dicha situación.

La última hipótesis puede presentarse ya que al inferior no podrá exigírsele otra conducta a costa de sacrificios así por ejemplo, el gerente con el fin de presentar un balance más favorable que arroje mayores utilidades o para encubrir algún hecho ilícito propio puede obligar al contador quién técnicamente lleva el control de las obligaciones fiscales, bajo amenaza de cese o más graves a su persona o familia, a presentar una declaración fraudulenta, u omitir presentar una declaración, engaño en virtud del cual se omita el pago de determinados impuestos.

En este caso el inferior jerárquico estará amparado por un excluyente de culpabilidad, en tanto que el gerente será responsable. La no exigibilidad de otra conducta radica en circunstancias personalísimas de carácter super legal que se consideren suficientes para excluir la culpabilidad del sujeto activo que es veraz obligado a realizar una conducta, típica y antijurídica, de tal manera que no existe posibilidad de que realice otra conducta. Son causas de inculpabilidad por no exigibilidad de otra conducta: violencia moral, el estado de necesidad tratándose de bienes de igual jerarquía, encubrimiento entre parientes, aborto honoris causa y por causa sentimentales.

De estas hipótesis de no exigibilidad de otra conducta solamente la referente a la violencia moral se puede presentar en el caso de la evasión fiscal como apuntamos en el ejemplo citado.

4.7.- LA PUNIBILIDAD

Es la punibilidad el merecimiento de una sanción que, dada la realización de una conducta nociva e indeseable y que, por tanto, debe ser reprimida, el derecho enlaza a dicha conducta.

La doctrina se divide en dos corrientes: la que considera a la pena como consecuencia del delito y la segunda que ve en la punibilidad un elemento del delito. Sostienen los autores partidarios de la primera doctrina que la sanción es parte de la norma y no del delito, la pena se merece en función del comportamiento, pues como expresa Villalobos "un acto punible por que es delito; pero no es delito porque es punible".(100)

La posición contraria llega a afirmar, como lo hace Jiménez de Asúa, que la pena no sólo es un elemento del delito sino que es el carácter específico del mismo".(101)

Si se establece un paralelismo entre el delito y un contrato, se verá que todo acto es una conducta humana, típica será toda hipótesis prevista en la ley, antijurídica será todo lo que viola el derecho, esa norma o contrato, tan imputable y culpable es el incumplimiento doloso de un contrato como un homicidio calificado, pero sólo es delito la conducta, que al tipificarse, recibe una pena.

(100).- Villalobos, I. "Dinámica del Delito", p.

(101).- Jiménez de Asúa, Op. CR. p. 428.

Es indudable que la sanción es parte integrante de la norma jurídica, de otro modo se convertiría en un precepto de la norma jurídica, de otro modo se convertiría en un precepto esencial interno, es decir, quedaría su cumplimiento sujeto al arbitrio y convicciones individuales.

La pena, la sanción penal, es el elemento del delito también, si estamos haciendo un estudio dogmático del delito no podemos evitar concluir que es elemento del mismo. Aún cuando el Artículo 7º del Código Penal adolece de falta, sin embargo es claro al fijar como elementos de la definición la característica de estar sancionado.

Además si suprimimos la definición y del estudio dogmático derivamos los elementos del delito nos encontraríamos con que siempre va acompañado a los demás elementos la noción de punibilidad. Si bien no le falta razón a Villalobos en su afirmación, no deja de ser menos cierto que hablar de delitos sin pena resulta prepotero. Aún cuando no solo los delitos lleven una sanción, no podemos negar que la sanción penal tiene una técnica especial que la distingue y separa.

Al hablar de la antijuricidad se afirmó que éste implicaba un juicio de valor. Como consecuencia lógicamente necesaria de dicho juicio debe aparecer la sanción. Al considerar en la ley determinada conducta como un devalor, como aun negación del derecho, debe seguirse una consecuencia jurídica - no natural- como reacción del estado ante la forma desvalorosa de la conducta. "Un acto es ilícito y tiene el carácter de una "infracción al derecho" cuando el derecho objetivo (el ordenamiento jurídico) entiaza a este acto -considerado como perjudicial- una sanción".(102)

(102).- Kelsen, H. "El Contrato y el Trabajo", analizado desde la Teoría pura del Derecho, Trad. E. García Maynez, p. 83.

El derecho es un mundo de relaciones y cada relación es una unidad; por tanto, el delito debe considerarse como una unidad conceptual que comprende un supuesto y una consecuencia. Realizado el supuesto necesariamente se actualiza la consecuencia (aún cuando no se cumpla).

Tanto supuesto como consecuencia forman parte del concepto. El delito se integra no por uno o dos elementos sino por todos, que si bien están ordenados en función de la prelación lógica, existen simultáneamente. Dejando esto establecido, creemos que la punibilidad es consecuencia de la antijuricidad y de la tipicidad de una conducta. Es asimismo un elemento del delito.

Toca ahora estudiar la penalidad fijada por el legislador a la omisión de declaración. El Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación dispone que será sancionado con las mismas penas del delito de Defraudación fiscal a quien: V.- Sea responsable por omitir presentar, por mas de seis meses, la declaración de un ejercicio que exigen las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente. Por su parte el artículo 108 del citado ordenamiento relativo a la defraudación específica, establece que se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$30,000.000.00 ;cuando exceda de 3 a 9 años de prisión.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó o intentó defraudar, la pena será de 3 meses a 6 años de prisión". Aquel que defraude o intente defraudar hasta por quinientos mil pesos o cuyo monto no puede ser determinado podrá, por tanto quedar en libertad bajo fianza. En cambio aquel que defraude en exceso de quinientos mil pesos no podrá gozar de este derecho por su penalidad superior al promedio de cinco años que establece la Constitución.

4.7.1.-ASPECTOS NEGATIVOS DE LA PUNIBILIDAD EXCUSAS ABSOLUTORIAS.

Son excusas absolutivas las circunstancias bajo las cuales una conducta, típica antijurídica, imputable a un sujeto y culpable no sufre pena alguna por razones de política criminal o utilidad pública.

En estas condiciones el legislador establece la no imposición de una pena. Las excusas absolutivas se clasifican: a) en razón de una temibilidad mínima o nula; b) en función de la conservación y fortalecimiento de los lazos familiares y c) en función de la no exigibilidad de otra conducta.

En el caso del delito de omisión de declaración se establecen excusas absolutivas como lo son las hipótesis consignadas en el Artículo 108, cuando el entero del impuesto y sus recargos es efectuado por el contribuyente antes de que la autoridad inicie sus actos de verificación y párrafo tercero de la fracción III del artículo 92 del Código Fiscal, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule sus conclusiones y surta efectos respecto de las personas a que el mismo se refiera. Las cuales podemos clasificar dentro de las primeras en razón de su Temibilidad mínima.

4.7.2.- CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD.

Son requisitos de carácter excepcional que exige la ley como indispensables para la efectiva aplicación de la pena. Si dichos requisitos están contenidos en la descripción legal formarán parte del tipo y ausencia representará una atipicidad. Si no los incluye el precepto legal sean requisitos ocasionales y accesorios.

Jiménez de Asúa estima a los presupuestos procesales como casos típicamente genuinos de condiciones objetivas de punibilidad. Si aceptamos que los obstáculos procesales son presupuestos procesales, el supuesto legal del Artículo 92 del Código Penal será una condición objetiva de punibilidad, así como lo es la declaración judicial de quiebra para proceder por quiebra fraudulenta, que suspenderá la aplicación de la pena.

PROPUESTAS

PROPUESTAS.

1.- Se propone una definición de infracción que circunscriba su alcance a la materia tributaria, para quedar como a continuación se indica:

La infracción Tributaria es el incumplimiento inexcusable por acción u omisión de una obligación tributaria sustantiva o formal contenida en ley.

2.- Se propone que el delito de omisión de declaración contenido en la fracción V del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación sea considerado como una presunción de la intención de defraudar.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

PRIMERA: El Código Fiscal de la Federación del 1º de abril de 1967, en su Capítulo IV Título Segundo, es desde el punto de vista jurídico y dentro del Derecho Comparado, el primero en reunir en un cuerpo homogéneo las Normas Generales del Derecho Penal Tributario.

SEGUNDA: El Código Penal no puede agotar por sí sólo el contenido entero de la legislación penal de un país aunque represente siempre la parte más extensa y ordinaria, por tanto, las normas incluidas en diversas legislaciones, diferentes del Código Penal que describen tipos delictivos forman parte integrante del Derecho Penal, como un Derecho Penal Especial.

TERCERA: El Derecho Penal Administrativo es una rama del Derecho Público que rige las relaciones entre la Administración Pública y los sujetos subordinados a ellas, y que establece las sanciones de que goza la Administración Pública para asegurar el eficaz funcionamiento de su actividad.

CUARTA: Siendo la actividad financiera del Estado un aspecto importante dentro de las funciones de la Administración Pública y siendo los delitos fiscales típicos delitos contra la Administración Pública; es consecuentemente el Derecho Penal Fiscal una rama del Derecho Penal Administrativo.

QUINTA: La existencia de un determinado bien Jurídico protegido y el haber decidido que la forma de protegerlo es reprimiendo determinadas conductas a través de la pena, son los elementos que definen la existencia de un delito y la naturaleza del bien jurídico la que determina un cierto grado de especialidad en cuanto a la Materia, de donde es posible afirmar que el delito tributario es un delito especial.

SEXTA: La infracción tributaria es el incumplimiento inexcusable por acción u omisión de una obligación tributaria sustantiva o formal establecida.

SEPTIMA: La omisión de declaración es un proceder generalizado para evadir el cumplimiento íntegro de la obligación tributaria, en ella se contienen como elementos de forma el ser formal, sustancial, doloso y culposos.

OCTAVA: La infracción tributaria tiene entidad propia y características esenciales que la hacen completamente diferente al delito.

NOVENA: Cuando existe la obligación de presentar una declaración para efectos de control a la Administración le interesan particularmente tres hechos de importancia:

- 1.- Que se presente la declaración exigida.
- 2.- Que la presentación se haga dentro del plazo previsto para ese fin.
- 3.- Que el contenido de la misma cualquiera que este sea, sea verdadero.

DECIMA: El delito tributario se configura cada vez que el cuerpo social resuelve que es necesario dar protección al bien Jurídico Patrimonio del Estado para la correcta percepción de los impuestos.

ONCEAVA: La norma tributaria debe establecer en forma clara y precisa todas las obligaciones que han de cumplir los contribuyentes, a su vez, las infracciones deben ser tipificadas en forma específica respecto de cada incumplimiento sustantivo o formal.

DOCEAVA: El delito de omisión de declaración no obstante de ser una forma de defraudación fiscal, para su mejor determinación debe ser considerado como una presunción de la intención de defraudar.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA.

ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo primer curso 10a. Edición, actualizada 1991. Ed. Porrúa.

ACOSTA ROMERO, Miguel y LOPEZ BETANCOURT, Eduardo Delitos Especiales Doctrina, Compilación Legal y Jurisprudencia. 2a. Edición actualizada 1990. Ed. Porrúa.

ALBIÑAGA, GARCIA, Cesar. Infracciones y Sanciones Tributarias, R.D.F.H.P., Núm. 54 p.496.

_____ La evasión Fiscal Impositiva, R.I.F.E., num. 5o. Extraordinario, Mexico 1971. pp. 19-49.

AMOROS RICA, N. _____ La Elusión y Evasión Tributaria, R.D.F.H.P., num. 54 y 55, p. 496.

AMUHATEGUI REQUENA, Irma. Derecho Penal, curso primero y segundo, 2a. Edición 1992. Ed. Harla.

CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl. Derecho Penal, parte general 17a. Edición 1991 Ed. Porrúa.

CASTELLANOS, Fernando. Derecho Penal 31a. Edición actualizada 1992. Ed. Porrúa.

FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo 31a. Edición actualizada 1992 Ed. Porrúa.

GARCIA DOMINGUEZ, Miguel A. Teoría de la Infracción Fiscal 1983 Ed. Cardenas.

GARZA, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano, 17a. Edición actualizada 1992. Ed. Porrúa.

GONZALEZ DE LA VEGA, Francisco. Derecho Penal Mexicano, Los Delitos 25a. Edición actualizada 1992. Ed. Porrúa.

GONZALEZ NAVARRO, Eduardo. Naturaleza y Calificación de la Infracción X semana de Estudios de Derecho Financiero.

HERNANDEZ ESPARZA, Abdon. El delito de Defraudación Fiscal 1972. Editorial Botas.

JARACH, DINO. El Ilícito Tributario, R.T.F.E. num. 3o. Extraordinario México 1977., p. 105-151.

JOLLY ITURBIDE, Eduardo. Proceso Penal y Procedimiento Administrativo R.T.F.E. num. 12 pp.85-101.

LOPEZ BERENGUER, La Infracción Tributaria, concepto, naturaleza, clase y consecuencias, IX semana de Derecho Financiero Madrid España 1971.

LOMELI CEREZO, Margarita. Derecho Fiscal Represivo Ed. Porua, México 1991.

_____ El Poder Sancionador de la Administración Fiscal Ed. Ceesa. 1981.

MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano 10a. Edición. 1991 Universidad Autónoma de San Luis Potosí.

MARTINEZ LOPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano, Cap. VIII y IX, Ed. Porua México 1969.

ORELLANA WIARCO, Octavio A. Teoría del Delito Sistemas Causalista y Finalista 1a. edición 1994. Ed. Porua.

PALAO TABOADA, Cesar. El Fraude a la Ley Tributaria, R.D.F.H. num 55.

PORTE PETIT, CANDAUCAP, Celestino. Apuntamiento de la Parte General de Derecho Penal, 14a edición 1991. Ed. Porua.

RIVERA SILVA, Manuel, El procedimiento Penal, 21a Edición 1992. Ed. Porua.

_____ Los Delitos Fiscales Comentados, México 1990.

ROMERO APIS, José E., Consideraciones de Teoría Jurídica sobre el Delito de Defraudación Fiscal .R.F.I., num.58 pp.75-102

RODRIGUEZ BEREISO, Alvaro. Introducción al Estado del Derecho Financiero, Madrid 1979.

RODRIGUEZ LOBATO, Raul. Derecho Fiscal 1990, Ed. Harla

SANCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, 5a Edición Cerdanes Editor y Distribuidor, México 1986

SERRA ROJAS, Andres. Derecho Administrativo, Doctrina Legislativa y Jurisprudencia, 15a Edición 1992, Ed. Porrúa

VILLEGAS, Hector. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario 2a. Edición Buenos Aires, Ed. de Palma.

ZAMORA PIERCE, Jesús. Garantías y Proceso Penal, 5a Edición 1991, Ed. Porrúa.

LEYES Y CODIGOS.

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

CODIGO PENAL.

CODIGO DE PROCEDIMIENTOS PENALES.