

291104



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Escuela Nacional de Estudios Profesionales
"ARAGON"

"ESTUDIO DOGMATICO DEL DELITO DE
DEFAUDACION FISCAL"

T E S I S

Que Para Obtener el Título de:

LICENCIADO EN DERECHO

P r e s e n t a :

RAMON EVERARDO LOZANO FIALLOS

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



ENEP
ARAGON

escuela nacional de estudios profesionales
aragón

1988



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ESTUDIO DOGMATICO DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

	Pág.
INTRODUCCION:	
I. DERECHO PENAL Y DERECHO PENAL FISCAL	
1. Derecho Penal General	3
2. Derecho Penal Especial	5
3. Derecho Penal Administrativo	7
4. Derecho Penal Fiscal	19
II. DEFRAUDACION FISCAL	
1. Antecedentes	15
2. Régimen Jurídico Vigente	24
A. Infracciones	26
B. Sanciones	28
III. CLASIFICACION DEL DELITO	
1. En Orden a la Gravedad	30
2. En Orden a la Conducta	31
3. Por su Resultado	33
4. Por el Daño que causan	35
5. Por su Duración	37
6. En orden a la culpabilidad	39
7. Por la forma de persecución	41
IV. ESTUDIO DOGMATICO DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL	
1. Generalidades	
A. Concepto	44
B. Bien Jurídico Tutelado	46
2. Elementos Constitutivos del Delito: Positivos y Negativos	
A. Conducta y su ausencia	47
B. Tipicidad y su ausencia	50
C. Antijuricidad y causas de justificación	61
D. Imputabilidad e inimputabilidad	66
E. Culpabilidad e inculpabilidad	70
F. Punibilidad y excusas absolutorias	76
3. Tentativa	81
4. Concurso de Personas y Delitos	85
V. CONCLUSIONES	189
VI. BIBLIOGRAFIA	96

INTRODUCCION

La idea del presente trabajo, es lograr un estudio dogmático del delito de Defraudación Fiscal, mismo que se encuentra contemplado en una Ley Especial como lo es el Código Fiscal de la Federación, basándonos en la doctrina jurídica penal de la Teoría del delito.

Primeramente se dirá que nuestra Constitución - Política establece en su artículo 31, fracción IV que "son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". De aquí que la organización y debido funcionamiento de la compleja maquinaria estatal requiere un adecuado sistema financiero mediante el cual puede el Estado procurarse los recursos pecuniarios indispensables para atender los gastos públicos en consecuencia:

1. El Estado puede obtener los recursos por dos medios diferentes: a) Por virtud de un acto de colaboración voluntaria de los particulares. B) Por un acto unilateral del poder público, obligatorio para los contribuyentes, en ejercicio de la facultad Tributaria del Estado, por lo tanto el Código - Fiscal de la Federación establece los medios de que dispone el Gobierno para obtener los recursos que ha menester para hacer frente a las necesidades del pueblo.

Para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales, se han creado las medidas legales y administrativas conducentes a la sanción de los contribuyentes reuantes. Por lo que los impuestos son la parte de la riqueza con que el

particular debe contribuir para el mantenimiento de los gastos públicos.

2. No obstante estas medidas, el contribuyente no dejará de evadir sus obligaciones fiscales, por su naturaleza humana y más en nuestro país. Por consiguiente al fisco le quedan dos caminos para evitar esta evasión y son: la sanción meramente administrativa de tipo fiscal y la sanción penal que se dará cuando la gravedad de la conducta requiera una actitud más enérgica del Estado, es por eso que nacen los delitos fiscales y con su creación deberá procurarse que el posible beneficio -- que el causante obtuviera mediante la evasión de las obligaciones fiscales, mismo que motiva su conducta, sea contrarestando -- mediante la amenaza de la norma penal. Cumple así su cometido la norma punitiva al tratar de garantizar el régimen jurídico existente. Actualmente este problema se presenta por la mutua desconfianza entre el fisco y el contribuyente la cual debe ser desplazada por la buena fé de ambos.

En conclusión hemos emprendido el estudio del Delito de Defraudación Fiscal, por que presenta un complejo panorama merecedor de cuidadosos y más amplios estudios.

En nuestro estudio nos hemos basado en su mayor parte en la teoría que através del tiempo se ha formulado respecto de la parte general del Derecho y en el cual nos apoyamos como fundamento porque el material bibliográfico relativo al delito de defraudación fiscal es escaso, la doctrina mexicana no es abundante en la materia, sin embargo lo hacemos con esfuerzo alentado por un espíritu que debe inspirar a los que admiramos y por esto solicito su comprensión por algunas conclusiones que puedan ser absurdas pero al fin y al cabo son el producto del afán de un estudiante en su propósito de llegar a ser profesionalista.

CAPITULO I

DERECHO PENAL Y DERECHO PENAL FISCAL

I. DERECHO PENAL GENERAL

"El conjunto de normas que regulen el ejercicio del poder punitivo del Estado, conectando en el delito, como presupuesto, la pena como su consecuencia jurídica" (1). Es te será el derecho penal, estén o no estén estas normas contempladas en el Código Penal.

En este momento no estableceremos la polémica sobre la autonomía del derecho penal especial (la cual en lo personal no admito) solamente los mencionaremos por separado para poderlos estudiar de alguna manera a cada conjunto de normas de índole penal, para así poder llegar al objeto de nuestro estudio.

Empezaremos hablando del derecho penal general o fundamental, el cual se encuentra contenido en el código penal, este en su interior jamás podrá contemplar todas las normas penales de un país y en consecuencia las contendrán diferentes tipos de leyes.

Las normas que se encuentran en legislaciones diferentes del Código Penal, y que describen tipos delictivos forman parte integrante de: Derecho Penal.

(1) Hezger, citado por Abarca Diaz, Ricardo. "Derecho Penal" pag. 2. Editado por la escuela libre de Derecho, 1942.

De lo expuesto podemos concluir que el Derecho Penal es uno solamente, pero para la codificación de todas las normas penales existentes en nuestro país, deberán contemplarse en diferentes códigos, estas normas que no se encuentran en el Código Penal las podemos encuadrar de un Derecho Penal Especial.

2. DERECHO PENAL ESPECIAL

Ya se ha dicho que el derecho penal sólo es uno, por lo que se refiere a su aplicación. Nuestra legislación nos dice al respecto, que cuando se comete un delito no previsto en el Código Penal, pero sí en una ley especial se aplicará ésta, observando las disposiciones conducentes del Código Penal

El doctor Porte Petit manifiesta " que siguiendo al respecto el criterio unánimemente admitido por los distintos autores y legislaciones: las leyes especiales responden a necesidades del momento, por lo que incluir todos estos delitos en el Código Penal sería tanto como crear un estado de inseguridad legislativa, traducido en numerosos y frecuentes re formas que sería necesaria hacer y así desnaturalizando su arquitectura jurídica". (2).

Jiménez de Asúa expresa que "las leyes penales codificadas y leyes especiales, comprendiendo bajo esta amplia denominación no sólo los que particularmente definen delitos y establecen penas, sino las de índole civil, política y administrativa que encierran infracciones y señalan una sanción penal". (3).

- (2) Citado por Sánchez Cortés, Alberto, "El primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal", Criminalia, Año XVIII 1951, pág. 18
- (3) Jiménez de Asúa, L. "La Ley y el Delito", págs. 93, 94. Coello Calón

Coello Calón al observar que si bien el Código Penal es la Ley en esta materia, más importante también son fuentes de este derecho las llamadas leyes especiales penales. (4).

Braaz afirma al respecto "las leyes especiales constituyen una legislación complementaria regulando materias especiales o particulares existiendo al lado de la legislación ordinaria o de derecho común." (5)

Bettioli distingue como derecho penal complementario "el que se encuentra en un complejo de leyes penales. Integradoras o modificadoras, que gravitan en torno del Código Penal." (6)

Después de escribir el criterio de algunos autores, manifestaremos que las normas especiales, como es el caso del delito de defraudación fiscal, constituyen un derecho penal especial, así como todos los demás delitos comprendidos en el Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos legales, éstos aplicándose a cierta categoría de personas, por su calidad o, la situación en la que se encuentran. El derecho penal especial no es una excepción al derecho penal general, sino una especificación, un complemento del mismo aún cuando tenga cierto espíritu, principios y directivas propia.

- (4) Cuello Calón, E. "Derecho Penal," pág. 125.
- (5) Braaz, "Precis de Droit Penal" citado por Porte Petit "Apuntes de la parte general del Derecho Penal", pág. 30. Porrúa, 4a. Ed. México, 1978.
- (6) Bettioli, Diritto Penale, págs. 83, 84, Palermo 1955, citado por Porte Petit P. 10, Ob. Cit.

3. DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO

Se hizo mención del Derecho Penal General - así como del Derecho Penal Especial, concluyendo que el segundo es el conjunto de tipos delictivos que se encuentran plasmados ordenamientos que no sean el Código Penal, como son los delitos que se tipifican en el Código Fiscal de la Federación y que - por su materia se encuentra íntimamente relacionado con el Derecho Administrativo, por lo cual dedicamos esta parte, porque - las infracciones a las normas tributarias y sus sanciones corresponden al Derecho Penal Administrativo.

Y al respecto el maestro Serro Rojas nos dice que el Derecho Penal Administrativo "es la rama del Derecho que se propone un estudio especializado sobre las categorías de delictivas y las sanciones que tiene a su disposición el Estado - para el aseguramiento del orden público y para lograr el eficaz funcionamiento de los servicios públicos y demás actividades que regulen el interés general" (7)

De esto podemos desprender que una de esas - actividades reguladas por el Derecho Administrativo se encuentran las del Derecho Fiscal y que son el buen cobro de los ingresos del Estado para su eficaz funcionamiento imponiendo medidas preventivas como son, el establecer delitos.

(7) Serro Rojas, Andrés, "Derecho Administrativo II", pág.424
Porra, 9A. Edición, México, 1979.

Para Jiménez de Azúa el Derecho Penal Administrativo "es el conjunto de disposiciones que asocian al incumplimiento de un concreto deber de los particulares con la administración una pena determinada" (8).

(8) Jiménez de Azúa, "Tratado de Derecho Penal I", pág. 41.

4. DERECHO PENAL FISCAL

Expusimos que del Derecho Penal General se desprende un Derecho Penal Especial, concluyendo que este último en el procedimiento y en sus principios siempre dependerá del primero. Un ejemplo de Derecho Penal Especial es el Derecho Penal Fiscal, en el que se encuentra el objeto de nuestro estudio (Defraudación Fiscal). Empezaremos haciendo un breve comentario así como dando algunas definiciones del Derecho Fiscal, para después entrar en su parte penal, diciendo que el derecho Fiscal es el que regula la actividad financiera del Estado a través del fisco, es decir, es el conjunto de normas que disciplinan los medios que utiliza el Estado para obtener los recursos económicos con los cuales ha de sufragar los gastos que ocasionan las prestaciones del servicio público de ahí podemos concluir que existen obligaciones por parte de los particulares así como para el Estado, de esto emanan medidas precautorias para su buen cumplimiento.

Al Derecho Financiero, Mario Pugliese lo define, como "la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que regulan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita 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 esas mismas normas". (9)

(9) Pugliese, Mario, Derecho Financiero, Fondo de Cultura Económica, México 1939, pág. 22

Por medio de normas principios e instituciones de Derecho Público el fisco puede regular la actividad tributaria estableciéndose así una serie de derechos y obligaciones, tanto del Estado como de la población. Las normas del Derecho Fiscal establecen deberes en algunos particulares, cuyo cumplimiento es indispensable para obtener recursos para sufragar los gastos del Estado para cumplir sus obligaciones de servicio. El cumplimiento de los deberes de los contribuyentes, nacidos como consecuencia de las relaciones jurídico tributaria y este cumplimiento no puede estar sujeto a la voluntad de los particulares y para asegurar su cumplimiento se establece el poder coactivo del fisco, dando lugar a las sanciones fiscales.

La realización de la función administrativa hace necesaria la protección de la Hacienda Pública. La interferencia del Derecho Fiscal al Penal es indispensable, en cuando a la infracción de las leyes fiscales, se les hace una cuidadosa represión penal de aquí que se origine el Derecho Penal Fiscal aplicándose en este, la teoría del delito del Derecho Penal Común.

El Código Fiscal de la Federación está previsto de sanciones penales, con esto establece los medios necesarios para exigir a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Aplicando el concepto general delito del Derecho Penal al Fiscal, puede entenderse por infracción, todo acto u omisión de un particular que traiga como consecuencia dejar de hacer lo que la Ley Fiscal ordena o efectuar lo que éste prohíbe.

La finalidad que el Estado busca con la sanción consiste, en lograr, que el causante cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el fin de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o necesidades sociales que están a su cargo.

El poder coactivo del fisco se sirve de la pena en provecho de los ingresos y en consecuencia, se les amenaza a los contribuyentes con una pena fiscal o tributaria.

Ahora bien hablaremos sobre unas diferencias doctrinarias sobre la autonomía del Derecho Penal Fiscal.

Según Maggiore "el Derecho Fiscal presenta algunas particularidades respecto del Derecho Penal Ordinario, la erogación de sus normas debe ser expresa, no tácita, vale para ellos el principio de la retroactividad, aunque se trate de leyes temporales o excepcionales, el juez no puede declarar inaplicable una norma, sin haber promovido antes la decisión de la Corte de Casación en sesión plena. El juicio y la aplicación de las penas fiscales es pasado siempre el administrador de Hacienda quien provee con un decreto, salvo oposición del tribunal, Para la prescripción hay reglas especiales" (10).

Dino Jarach pertenece igualmente a la tendencia doctrinaria citada, pues considera que "las sanciones tributarias y administrativas no pertenecen al Derecho Penal, sino que se han separado del conjunto de normas represivas que contienen

(10) Maggiore, Giuseppe, Editorial Tenis, Bogotá, 1954, Vol I, Derecho Fiscal Represivo, pág. 154. Ed. Porrúa, México, 1979, Primera Edición.

el orden jurídico, para constituir una disciplina propia con autonomía estructural" (11) que serían el Derecho Tributario y el Administrativo. Sin embargo Jarach "admite la identificación ontológica del ilícito tributario con el ilícito penal, la convivencia de aplicar a aquél los principios del Derecho Penal Criminal, fruto del progreso de la ciencia y de la conciencia, tales como los de nullum crimen et nulla poena sine lege, nulla poena sine indicio, no hay punibilidad sin imputabilidad, culpabilidad, etc." (12).

Fernando Sainz de Bujanda, piensa que "el Derecho Penal Tributario, como parte del Derecho Punitivo General, habrá de absorber la teoría jurídica de la infracción elaborada tras muchos esfuerzos en esta rama del Derecho Público. Corresponde a los penalistas extender el campo tributario, con las acomodaciones pertinentes a la doctrina de la antijuricidad, de la culpabilidad y de los demás de los restantes elementos del delito. Todo régimen fiscal cuyo sistema de sanciones se produzca al margen de la doctrina jurídico penal y de los principios generales sobre ilicitud civil o administrativa ha de ser forzosamente irracional o arbitrario" (13)

Postula Francisco L. Menegazzi, "la nulidad del Derecho Penal, no obstante la autoridad de la doctrina que sostiene la autonomía del Derecho Penal Fiscal, porque la tesis de la autonomía de este deficiendaría, al independizarlo de aquél, la tendencia cuyo curso creemos haber seguido hacia un sentido de justicia más respetuoso de la responsabilidad del hombre, en

(11) Jarach, Dno. Las multas fiscales y la teoría del Derecho Penal Administrativo, Revista Jurídica de Córdoba, No. 1, 1947, citado por Asúa, Jiménez de Tratado de Derecho Penal, la. Cd. 1950, Buenos Aires, Tomo I, pág. 46

(12) Lomeli Cerezo, Margarita. Ob. Cit. pág. 154.

(13) Idem. pág. 159

virtud del cual la sanción se aplica a los sujetos cuya conducta es materia del deber jurídico y cuya conducta antijurídica constituye, por lo tanto la transgresión que es el supuesto de la pena" (14).

En cuanto a la autonomía del Derecho Fiscal comparto la opinión del tratadista Dino Jarach, el cual admite la identificación ontológica del delito penal con el delito fiscal y la convivencia y la necesidad de aplicar al ilícito fiscal -- los principios del Derecho Penal común.

En el Derecho Penal Fiscal concurren ciertas características que lo apartan del Derecho Penal Común y que son:

1. En el Derecho Penal Fiscal; se concibe la reparación civil y/o delictual, sanciona hechos y omisiones no delictuosas a personas físicas o morales, finca responsabilidades y sanciones con penas pecuniarias a incapaces, sanciona personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria, el dolo se presume salvo prueba en contrario, se tiende a la reparación del daño, se aplican sanciones con la finalidad de que el contribuyente cumpla con sus obligaciones.

2. En el Derecho Penal Común; sólo hay reparación delictual, sólo sanciona hechos delictuosos, sanciona sólo personas físicas, el incapaz no es responsable, sólo sanciona a los que intervienen en la comisión de un delito y a los que encubren a éstos, el dolo no se presume, tiende al castigo corporal, la pena tiene como finalidad determinar un castigo al cul-

(14) L. Menegazzi, Francisco, El Derecho Represivo Fiscal del Porvenir, La Plata, 1975, págs. 46 y sigs. citado por Lomeli Cerezo, Margarita, Ob. Cit. pág. 156.

pable de un hecho o acto delictuoso.

Para considerar la existencia de la autonomía - del Derecho Penal Fiscal en relación con el Derecho Penal Co-- mún, esto no es fundamento para tal, sino sólo son modificaciones o adaptaciones que no determinan su naturaleza.

CAPITULO II

DEFRAUDACION FISCAL

1. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

En los primeros tiempos de la época independien-
te, México recibo un legado de la legislación española diversifi-
cada, incompleta e inadecuada a la nueva realidad social del Mé-
xico independiente. La actividad del legislador estuvo dirigida
casi exclusivamente a la creación de normas tendientes a resta-
blecer el orden público y organizar el nuevo Estado. Se legisló
principalmente en materia hacendaria, militar y de policia. Es-
pecíficamente 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 con-
trabando implica fraude al fisco por cuanto defrauda los dere-
chos aduanales, sin embargo la defraudación fiscal como tipo de
lictivo hizo su aparición con posterioridad.

En la Ordenanza de Aduanas el 12 de junio de --
1891 se establecieron tres tipos de infracciones a las normas -
fiscales, a saber, delitos contravenciones y faltas. Los delitos
comprendían el contrabando, cohecho, peculado, concusión, alte-
ración de documentos fiscales, quebrantamiento, doloso de sello
o candados fiscales, desobediencia y resistencia de particula--
res, así como la omisión culpable.

Las principales contravenciones eran la defrauda-
ción (sin convivencia con los empleados, suplantando en calidad
cantidad o ambas cosas, mercancías que legalmente manifestadas
causarian mayores derechos), omisión derequisitos esenciales en

documentos relativos a la importación de mercancías e infracción de los preceptos cuya finalidad era evitar la duda y dar seguridad. 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 categorías tenían sanción meramente administrativa. En el caso de la defraudación se sancionaba con la pérdida de la mercancía y pago del doble del impuesto omitido.

En la Ley del Impuesto General del Timbre del 25 de abril de 1893 se establecieron dos clases de responsabilidades: A) Por infracciones simples 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 afectadas por 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 o contribuyen 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 el delito que sirvió 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 al causante se valía de otro delito, sólo así se sancionaba.

El 10 de junio de 1906 se expidió la Ley de la Renta Federal del Timbre, este ordenamiento toma como base la clasificación que sobre infracciones contenía la Ley de 1893.

La defraudación del impuesto que nos ocupa -- trafa como consecuencia la iniciación de dos procedimientos -- distintos, uno para hacer efectivas las multas decretadas por la Ley y que eran competencia de las autoridades administrativas y otra de carácter judicial federal, para sancionar los delitos nacidos con motivo de la defraudación fiscal tipificadas en el Código Penal.

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

En el pliego de envío al Congreso 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 preveer el castigo severo de evasión fiscal, asimilándola, - cuando proceda como se hace en otros países, aun verdadero delito". Se inició de esta manera una nueva tendencia dentro de la política fiscal, la cual perdura hasta estos días.

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

1. Una hacienda pública fuerte y organizada, no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes.

2. Es necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad.

3. El fisco declara su fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y clasificación, como forma de control de los nuevos gravámenes.

4. Unificación y simplificación de diversos impuestos.

5. En principio cada causante no debe pagar si no un impuesto.

6. Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

Consecuencia directa del punto seis, de lo anterior declaración de principios tomados en la citada convención, se expidió la Ley Penal de Defraudación impositiva en Materia Federal, Tenía pro objeto dicha Ley, elevar a categoría de delito, penado con sanciones corporales, el fraude al fisco cometido a los impuestos interiores, puesto que la omisión de los impuestos exteriores, como ya hemos visto, desde los primeros días de la Independencia estaba sancionada. La mencionada Ley tiene trascendencia dentro del orden jurídico penal positivo puesto que por primera vez contempla en delitos conductas que anteriormente no tenían carácter delictivo.

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, porque el bien jurídico tutelado en la nueva ley es el patrimonio del Estado. El fin de la norma se explica en función de la necesidad de reprimir penalmente las conductas fraudulentas que ofenden al derecho del Estado respecto de los impuestos y contribuciones que van a engrasar su patrimonio. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al promover la expedición de una ley en la que 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 de un impuesto.
2. Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.
3. No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuesto.
4. Omitir la expedición de documentos que conforme a las leyes fiscales debe cubrir su impuesto.
5. Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.

6. Resistirse o proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarla con falsedad.

7. Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuesto.

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

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

En este primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal, como se le llamó a la citada Ley, se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar era inferior a cincuenta mil pesos y prisión de dos 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, aun -- cuando se trate de impuesto 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 hacer notar que esta ley adolecía de diversos defectos muchos de los cuales fueron subsanados con posterioridad al vaciarse la mencionada Ley en el capítulo quinto -

del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación. La Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal tuvo una vida fugaz puesto que estuvo vigente sólo el año de 1948, sin embargo la Secretaría de Hacienda nunca aplicó dicha ley tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía - un gran número de causantes.

Al final de 1948 se promovieron reformas en vista de algunos errores dentro de la ley de Defraudación Impositiva. Al reformarse el 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 1948 aparece 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.

Posteriormente en el Código Fiscal, 1949 se amplian los casos de defraudación específica modificando algunos de los anteriores y añadiendo nuevas figuras. Se estima como delito de defraudación:

1. Simular un acto jurídico que implique omi---sión total o parcial del pago de los impuestos.

2. Declarar ante autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en declaraciones fiscales.

3. No entregar a la autoridad fiscal las cantidades retenidas a los causantes por impuestos dentro del plazo legal.

4. Omitir la expedición de documentos en que deba cumplirse una obligación tributaria mediante el uso de es tampillas o expedir los documentos omitiendo total o parcialmente el pago de impuesto.

5. Ocultar bienes o consignar un pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio necesario.

6. Resistir a proporcionar los datos necesarios para determinar la producción gravable o proporcionarlos con falsedad.

7. Ocultar total o parcialmente la producción - sujeta a impuesto, el monto de las ventas o los ingresos gravables.

8. Negarse a proporcionar los datos necesarios para determinar los impuestos comerciales o proporcionar los -- mismos con falsedad.

9. Llegar dolosamente con distintos asientos o datos, dos o más libros de contabilidad autorizados o no.

10. Hacer circular productos que deben llevar - timbre sin éste, sea fabricante, particular, comerciante o expendedor el que los haga circular.

11. Destruir o semidestruir por acción u omi--- sión voluntaria los libros de contabilidad, sociales o especiales fiscales dejándoles en estado de ilegibilidad.

12. Sustituir o cambiar las páginas foliadas de los libros de contabilidad especiales fiscales o sociales utili zando pastas, encuadernaciones o primeras páginas en que consta

la autorización.

Asimismo en el capítulo de defraudación fiscal aparece un nuevo tipo delictivo que la ley anterior no había previsto la llamada Defraudación Genérica. Comete el delito de defraudación el que haciendo uso del engaño o aprovechamiento de un error omite total o parcialmente el pago de los impuestos. Esta amplia fórmula permite incluir la más variada gama de hechos que el fisco estime lesivos a sus intereses.

Posteriormente el Código Fiscal de la Federación de 1967 desaparece la defraudación específica quedando igual en su esencia pero cambiando un poco en su redacción, quedando de esta manera, "comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños aproveche errores para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto".

2. REGIMEN JURIDICO VIGENTE.

Por lo que se refiere al régimen jurídico vigente, respecto a la defraudación fiscal, la encontramos en el título IV, Capítulo II de los delitos fiscales, específicamente el Artículo 10B del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice, "comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal" (15).

En este Código se establece como el bien a defraudar es la contribución, encuadrándose en este los impuestos aportaciones de seguridad social y derechos. Por lo que hace al tipo delitivo objeto de nuestro estudio, se le adhiere una nueva forma de conducta omisiva que es la obtención de un beneficio indebido en perjuicio de fisco federal, con esto la Procuraduría Fiscal de la Federación puede determinar más ampliamente cuando se presente una defraudación fiscal.

Ahora haremos una sencilla comparación entre la Defraudación Fiscal y el Fraude Penal, del cual el Código Penal en su artículo 386 nos indica, "comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se haya, se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido" (16).

(15) Código Fiscal de la Federación, Art. 10B.

(16) Código Penal para el D.F., Art. 386.

Como puede apreciarse, en los artículos transcritos en los párrafos anteriores coinciden dos formas de conducta comisivas que son el engaño y el aprovechamiento de un error, la única diferencia estriba, en el bien jurídico tutelado que en el fraude penal es el patrimonio de alguna persona y en la defraudación fiscal es el patrimonio del Estado.

A) INFRACCIONES

Según Zanobini, "la inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia la administración pública, constituye un acto ilícito de Derecho Administrativo y es causa de la responsabilidad del transgresor hacia el ente titular del interés tutelado por la norma y en virtud del cual se impone el deber". (17).

"Esta responsabilidad surge sólo cuando hay violación de una norma, es decir, por los actos contrarios a Derecho y aunque no se haya producido un daño concreto, pues se extiende a cualquier desobediencia a una norma del Derecho Administrativo, si se ocasionó un daño, la responsabilidad importa la obligación de repararlo, pero además acarrea siempre la aplicación de una pena que puede tener el carácter de sanción penal o de sanción administrativa" (18).

De esta manera podemos decir que quien cometa el delito de defraudación fiscal estará cometiendo una infracción fiscal con la consecuencia de una sanción penal.

Las infracciones o contravenciones tributarias serán aquellas faltas que se derivan de hechos comisivos u omisivos, contrarios a los intereses tributarios del Estado y que causan lesiones de menor gravedad a estos intereses y que aún -

(17) Vincenzo Manzani, Tratado de Derecho Penal, Buenos Aires, 1948, Tomo I, Vol. I, pág. 218, citado por Lomeli Cerezo Margarita, pág. 186, Ob. Cit.

(18) Lomeli Cerezo, Margarita, pág. 186, Ob. Cit.

siendo dolosos son excluidos por la ley penal de la categoría de los delitos y comprendidos en la de contravenciones.

El contribuyente que con uso de engaños o aprovechándose del error del fisco omita total o parcialmente el pago de alguna contribución, en perjuicio de éste, estará cometiendo una infracción a los delitos del Código Fiscal de la Federación al llevar a cabo esta conducta típica.

B) SANCIONES

La sanción se puede definir como el hecho posterior o consecuencia jurídica para el responsable del incumplimiento a un deber o cometimiento de una infracción.

Claude du, Pasquier la define como "la consecuencia establecida por el derecho ala violación de una regla jurídica; constituye una reacción, es decir en general, un acontecimiento desfavorable al autor de la violación" (19).

Francisco Carnelutti, enseña, "se llama sanción al señalamiento de las consecuencias que deriven de la inobservancia del precepto y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, es decir, han de consistir en un mal". (20)

Por lo antes expuesto podemos decir que la infracción será el acto de cometer la defraudación fiscal en cualquiera de sus formas comisivas que se determinarán por el mismo fisco, la prisión será de seis meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de 500,000.00 cuando exceda de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión y cuando no

(19) Du Pasquier, Claude, Introducción a la Teoría General del Derecho y a la Filosofía Jurídica, Lima, 1950, pág. 125, Citado por Lomeli Cerezo, Margarita, Ob. Cit. pág. 12.

(20) Carnelutti, Francisco, Sistema de Derecho Procesal Civil, Uteha Argentina, Buenos Aires, 1947, Vol. I, pág. 25, citado por Lomeli Cerezo, Margarita, Ob. Cit., pág. 12.

se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Como ya hemos dicho la infracción la podemos -- equiparar a los elementos del delito como una conducta típica -- por lo que se refiere a la sanción ésta podría ser el elemento -- de penalidad, que el delito motivo de nuestro estudio se contemplan dos tipos de sanciones una pecuniaria y otra corporal.

Según la Real Academia Española, infracción es "el quebrantamiento de una ley o tratado o de una norma moral lógica o doctrinal", y por lo que hace a la sanción nos dice -- que es "la pena que la ley establece para el que la infringe" (21).

La naturaleza jurídica de las ilicitudes administrativas pueden tipificarse como infracciones y como delitos sin que se opere ni una distinción cualitativa o cuantitativa, presentándose sólo una diferencia de naturaleza formal; el ilícito penal se sanciona con una pena criminal (prisión) reservada al órgano jurisdiccional y las infracciones se sancionan con una pena administrativa (multa) que es competencia de las autoridades administrativas.

(21) "Diccionario Manual e Ilustrado de la Lengua Española", Real Academia Española, Ed. Espasa Calpe, S.A. Madrid, 1981.

CAPITULO III

CLASIFICACION DEL DELITO

1. EN ORDEN A SU GRAVEDAD.

En orden a la gravedad existen diversas clasificaciones de las infracciones penales. En nuestra legislación penal no se da lugar a estas tendencias doctrinarias por que la ley sólo habla de delitos en general, en donde se encuadrarían los crímenes. Ahora daremos una breve explicación de estas clasificaciones; la bipartita distingue sólo a los delitos de las faltas y la tripartita menciona crímenes, delitos y faltas o contravenciones, esta división considera, crímenes, los atentados contra la vida y los derechos naturales del hombre, los delitos, son las conductas contrarias de propiedad, por faltas o contravenciones las infracciones a los reglamentos de policía y buen gobierno.

Por lo que hace a la defraudación fiscal en relación a su gravedad como infracción penal, ésta será un delito porque la conducta del que engaña o se aprovecha de errores, para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, es en consecuencia un acto o una omisión que sancionan las leyes penales, en este caso un delito comprendido en una ley especial.

2. EN ORDEN A LA CONDUCTA

La clasificación del delito en orden a su conducta es referente a la actividad o inactividad que lleva a cabo el sujeto, sin tomar en cuenta el resultado, que es una consecuencia y que juntos forman el hecho material:

- a) Delitos de Acción
- b) Delitos de Omisión
- c) Delitos de Omisión mediante acción.

a) Delitos de Acción. Estos consisten cuando el sujeto lleva a cabo un movimiento corporal encaminado, a una actividad hacer voluntario, independientemente del resultado material que en todo caso es su consecuencia.

b) Delitos de Omisión. Existe la omisión simple o propia, que consiste en el no hacer voluntario o culposo (olvido), que viola una norma preceptiva que produce el resultado jurídico cuyo deber consiste en obra, y en los de comisión por omisión u omisión impropia, se viola una norma prohibitiva.

c) Delitos de Omisión mediante acción. Se sostiene que los delitos omisivos pueden cometerse también mediante acción, lo cual es absurdo por que la omisión consiste en un no hacer, en una inactividad que es lo contrario a la acción que deriva de un hacer, de una actividad.

En relación a la clasificación antes mencionada, podemos decir que el delito materia que nos ocupa y que es la defraudación fiscal, que describe el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, nos presenta varias formas de conducta

por las cuales se pueda llevar a cabo este delito y las cuales hemos descrito con anterioridad, por ejemplo: el tipo nos dice que "quién use engaños" aquí nos está dando una forma de conducta activa o sea una acción, y por lo que se refiere al aprovechamiento del error en el que se encuentra el sujeto pasivo, como otra forma comisiva del delito, esta es evidentemente de acción porque se necesitan maquinaciones por parte del sujeto activo para aprovecharse de ese error. Por lo que concluimos que el delito de defraudación fiscal en orden a la conducta es un delito de acción.

3. EN ORDEN AL RESULTADO.

La evidente consecuencia de una conducta delictiva, es su resultado, que se forma con la mutación jurídica y a veces, cuando el tipo penal lo requiera, una mutación jurídica y material en el mundo exterior. El resultado es la modificación que sufre el mundo jurídico por efecto de una conducta positiva o negativa, que ha sido descrita como delictiva por un tipo de mera conducta, independientemente que se realice una mutación en el mundo exterior que produzca un resultado, además del jurídico material, de tal forma que hay delitos que tienen únicamente un resultado jurídico y otros que tienen jurídico y material al mismo tiempo.

Dentro de la doctrina del Derecho Penal los delitos en orden al resultado se han clasificado junto a los delitos en orden a su duración por consiguiente sólo hablaremos de los primeros por ahora, y éstos son:

- a) Delitos de simple conducta o formales
- b) Delitos de resultado o materiales.

a) Delitos de Simple Conducta o Formales. La doctrina del derecho penal, también les llama de resultado inmaterial porque son los que se forman de una simple y pura conducta que produce un resultado jurídico, es decir, un resultado que no modifica al mundo exterior o material. Por lo que se refiere a esta clasificación en el delito de defraudación fiscal este produce un resultado que sí modifica al mundo exterior o material, por lo cual no se adecúa a esta forma.

- b) Delitos de Resultado o Materiales. En oposi-

ción a los delitos formales, son aquellos que en el momento de su consumación originan un resultado material derivado, un cambio, del mundo exterior. Pensamos que esta clasificación si se adecúa a el delito de defraudación fiscal, es decir, que si se origina un resultado material y éste será el menoscabo en los ingresos económicos que debería de percibir el fisco para cubrir el gasto público y que no lo hace por la omisión total o parcial del pago de alguna contribución por parte de cualquier persona.

La consecuencia de la acción es el resultado, - consideración indispensable para la configuración del delito según el tipo. En la defraudación fiscal el uso de engaños o aprovechamiento de errores trae como resultado la omisión total o parcial del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido, dándose el resultado como una lesión al bien jurídico tutelado, que es el patrimonio de la Hacienda Pública.

4. POR EL DAÑO QUE CAUSAN.

En relación a los delitos por el daño que causan el maestro Castellanos Tena nos da una explicación al respecto diciéndonos que, "con relación al daño, resentido por la víctima o sea en razón del bien jurídico, los delitos se dividen en delitos de lesión y de peligro. Los primeros, consumados causan daño directo y efectivo a un interés jurídicamente protegido por la norma violada, los segundos causan daño directo a tales intereses, pero los ponen en peligro. El peligro es la situación en que se colocan los bienes jurídicos, de la cual deriva la posibilidad de causar daño". (22)

Siguiendo la clasificación de Castellanos Tena, los delitos por el daño que causan, ésta es integrada por algunos autores, con los delitos en orden al resultado y en orden a su duración, pero las mencionaremos por separado y son:

- a) Delitos de Lesión, y
- b) Delitos de Peligro.

a) Delitos de Lesión. En estos se toma en cuenta el daño directo y efectivo que causan en su consumación a los intereses o bienes jurídicamente protegidos por la norma violada. La defraudación es un delito de lesión por que causa daño directo y efectivo a los intereses del fisco, al omitirse total o parcialmente el pago de alguna contribución, usándose en gaños o aprovechándose del error en que se encuentra éste, por parte de un contribuyente. El daño directo y efectivo en este caso será la falta de pago de alguna obligación de tipo fiscal,

(22) Castellanos Tena, Fernando, "Lineamientos Elementales de Derecho Penal", pág. 135, Editorial Porrúa, 12 Ed. México 1978.

en consecuencia se da una lesión al bien jurídico tutelado que es el patrimonio del fisco.

b) Delitos de Peligro. En estos solamente existen el riesgo de causar daño, por que no infieren una lesión directa a los bienes que protegen las normas, sino que solamente los ponen en peligro y afectan el interés jurídico de su seguridad.

El riesgo de causar una omisión o un aprovechamiento de error para omitir el pago de alguna contribución obteniendo un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, esta conducta no llega a ser delito en si, excluyéndose de ser o caer dentro del ámbito de la tentativa.

5. POR SU DURACION.

En relación a la clasificación de los delitos en orden a su duración mencionaremos la clasificación que nos hace referencia el Artículo 7o. del Código Penal para el Distrito Federal:

a) Instantáneo. Cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se ha realizado todos sus elementos constitutivos.

b) Permanente o Continuo. Cuando la consumación se prolonga en el tiempo.

c) Continuado, cuando con unidad de propósito - delictivo y pluralidad de conductas se viola en el mismo precepto legal.

Para los efectos del delito continuado en materia fiscal esta forma comisiva, se presenta cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención - delictuosa o identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad. En estos casos la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

En relación a esta clasificación y tomando en cuenta la cuantía de lo defraudado aludimos al último párrafo - del Artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, que establece: "Para los fines del 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.

De este precepto sacamos en conclusión que no es posible acumular las sumas defraudadas en distantes ejercicios fiscales, la cuantificación para el delito de defraudación fiscal debe limitarse al importe defraudado en un año de ejercicio fiscal, por otra parte, se establece la posibilidad de acumular diversas contribuciones defraudadas.

La regla para determinar la cuantía imposibilita la apreciación del delito continuado, en el supuesto de que un sujeto realice en un periodo impositivo diversos actos tendientes a defraudar al fisco, no puede considerarse que dicha pluralidad de conductas o hechos constituyan delito continuado, en atención a que las contribuciones se ejercerán por ejercicios fiscales y sólo hasta que concluya dicho periodo puede configurarse la defraudación fiscal, amén de que como se ha expuesto anteriormente, para la consumación del delito fiscal, se requiere la determinación. De esta manera, existe un sólo hecho de defraudación originada en una sola acción integrada por varios actos.

El delito en estudio se consume cuando se da un perjuicio patrimonial en el fisco como consecuencia del beneficio obtenido por el contribuyente, cuando éste haya omitido el pago de alguna obligación fiscal o disfrutar de un beneficio in debido, en consecuencia el delito será instantáneo porque se consuman cuando ambas cosas sucedan.

6. EN ORDEN A LA CULPABILIDAD.

El concepto culpabilidad se puede definir como el nexo intelectual y emocional y volitivo que une al sujeto -- con el acto.

A este respecto el maestro Carranca Trujillo nos dice al respecto que "el examen de la fuerza moral, con la ffsica, concurren a generar el delito, nos lleva a considerar la - culpabilidad. Se la define como la relación psíquica entre el actos y el resultado. No pueden darse ni delito ni pena sin un fundamento ético en la voluntad antijurídica, manifestada ya como la ofensa intencional ala ley moral y al Estado (dolo), ya - como descuido o negligencia culpable (culpa). (23).

En relación a esta clasificación del delito, mencionaremos primeramente la que nos da el Código Penal para el - Distrito Federal en sus artículos 8 y 9 diciéndonos que:

a) Obra intencionalmente (dolo), el que cono--ciendo las circunstancias del hecho típico, quiera o acepte el resultado prohibido por la Ley.

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

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

(23) Carranca y Trujillo, Raúl, "Derecho Penal Mexicano" pág. 235, 2a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1941.

Tomando en cuenta la doctrina el maestro Castellanos Tena nos dice que "el delito es doloso cuando se dirige la voluntad consciente a la realización del hecho típico anti-jurídico. En la culpa no se quiere el resultado penalmente tipificado mas surge por el obrar sin las cautelas y precauciones exigidas por el estado para asegurar la vida en común. Es preterintencional cuando el resultado sobrepasa a la intención. (24).

Esta clasificación doctrinaria sólo cambia la --terminología pero en su esencia es igual a la legal que mencionamos con anterioridad y según ésta, el delito, motivo de estudio se podrá presentar dolosamente o culposamente por las razones ya expuestas.

La forma de pensar de quien use engaños o se -- aproveche del error para no pagar alguna contribución u obtener un beneficio indebido será siempre intencional o dolosa y a este respecto abundaremos más en el estudio dogmático del estudio del delito, motivo de estudio.

La otra forma de culpabilidad es la preterintencionalidad ésta no encuadra en ningún supuesto comisivo del tipo en estudio, porque el resultado de una conducta culposa o dolosa será siempre la misma defraudación fiscal. Se podría pensar en el caso de la cuantía en el sentido de que se quiso omitir una cantidad menor a la resultada, pero esto es sólo para efectos de la pena y no deformará al tipo, esta será defraudación fiscal.

(24) Confr. Castellanos Tena, Fernando, págs. 140 y 141. Ob. Cit.

7. POR LA FORMA DE PERSECUCION.

Hacemos mención de esta clasificación por que el delito motivo de nuestro estudio se persigue por querella necesaria.

Como una reminiscencia del periodo de la venganza privada, se conserva en las legislaciones un grupo de delitos que sólo pueden perseguirse, si así lo manifiesta el ofendido o sus legítimos representantes. Estos delitos son llamados - privados o de querella necesaria, cuya persecución sólo es posible si se llena el requisito previo de la querella de la parte ofendida.

El maestro Rivera Silva, entre otros, opina que "no debe existir delitos perseguibles según el criterio de los ofendidos, el Derecho Penal tan sólo debe tomar en cuenta intereses sociales y por lo mismo, no abarcar situaciones que importen intereses de carácter exclusivamente particular. Si el acto quebranta la armonía social debe perseguirse independientemente de que lo quiera o no la parte ofendida y si por cualquier razón vulnera únicamente intereses personales ese acto debe desaparecer del catálogo de los delitos para ir a hospedarse a otra rama del Derecho". (25)

CastellanosTena nos dice la razón del porque es tan en las legislaciones estos delitos que se persiguen por querella de la parte ofendida y es que "se basa en la consideración de que en ocasiones, la persecución oficiosa acarrea a la víctima mayores daños que la impunidad del delincuente. Los delitos perseguibles de oficio son todos aquellos en los que la -

(25) Rivera Silva, Manuel, "El procedimiento Penal", Pág. 97
Porrúa, México 1944.

autoridad está obligada a actuar, por mandato legal, persiguiendo y castigando a los responsables con independencia de la voluntad de los ofendidos. Consecuentemente en los delitos perseguibles de oficio no surte efecto alguno el perdón del ofendido, a la inversa de lo que ocurre en los de querrela necesaria. La mayor parte de los delitos se persiguen de oficio y sólo un reducido número a petición de la parte agraviada". (26).

En relación a la clasificación antes mencionada de los delitos por su forma de persecución, la defraudación fiscal se encuadra dentro de los delitos privados o de querrela necesaria, esto lo afirmamos por lo que nos dice el Artículo 92 en su fracción primera, del Código Fiscal de la Federación:

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

I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 106 (defraudación fiscal)...

El proceso por el delito de defraudación fiscal se sobreseerá a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originales 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 conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

(26) Castellanos Tena, Fernando, Pág. 144, Ob. Cit.

En el delito de defraudación fiscal la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria (si es que se puede cuantificar lo que se defraude) y la presentará durante la tramitación del proceso respectivo antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal.

Esta acción penal prescribirá en tres años contados a partir del día en que tuvo conocimiento y si no lo tuvo en cinco años a partir de la comisión del ilícito, según el Artículo 100 del C. F. F.

Por ende, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como unidad administrativo del Ejecutivo Federal, intervenir de manera directa para proceder penalmente por los delitos de naturaleza tributaria.

CAPITULO IV
ESTUDIO DOGMATICO DEL DELITO
DE DEFRAUDACION FISCAL

I. GENERALIDADES.

A) CONCEPTO.

Hablaremos como ha ido evolucionando la forma de conceptuar el delito de defraudación fiscal, hasta llegar a nuestra vigencia y haremos una breve comparación con el fraude penal.

En 1948 aparece la Ley de Defraudación Impositiva, en Materia Federal, esta ley abarcaba muchas formas en que los causantes o contribuyentes podrían defraudar al fisco y a este delito se le denominó Defraudación Específica, posteriormente en ese mismo año se podría decir que esa ley se vacía en el código Fiscal de la Federación vigente, aparece un nuevo tipo delictivo, para mejor control de los causantes, la llamada Defraudación Genérica, este delito abarcaba como su nombre lo dice más genéricamente, la conducta fraudulenta, cometién dose esta de la forma que fuera, en la actualidad nos he mos quedado sólo con esta forma delictiva, desapareciendo la específica y denominándola como Defraudación Fiscal, a este respecto el C.F.F. vigente nos dice que:

Comete este delito quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con per juicio del fisco federal.

A continuación haremos una breve comparación, por su gran similitud, entre la defraudación fiscal y el fraude penal; éste lo cometerá el que engañando a uno o aprovechándose del error en que se haya se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.

Ambos conceptos tienen elementos iguales, en los dos existe un enriquecimiento ilegítimo, esto es, beneficio o ventaja económica, obtenida por una persona con menoscabo en el patrimonio de otra y que carece en absoluto de justificación así también como el medio, que es el engaño. En la defraudación fiscal, el patrimonio que sufre menoscabo es el de la Federación.

B) BIEN JURIDICO TUTELADO

Bien jurídico tutelado u objeto jurídico es el bien protegido por la ley y el hecho u omisión criminal que leiona.

Se puede conceptuar, diciendo que es todo aquello de naturaleza material o incorpórea, que sirve para satisfacer necesidades individuales o colectivas. /

En el delito de defraudación fiscal, el bien - jurídico tutelado por el legislador será de carácter material y de orden colectivo, y esto significa el menoscabo en el ingreso de un gobierno para satisfacer necesidades de su pueblo.

El perjuicio que sufre el fisco federal por la omisión en el pago mediante un engaño o aprovechamiento de -- error, será un menoscabo en el ingreso de la federación, para que ésta pueda sufragar los gastos que origina su administra--ción; todo esto desde el perjuicio, es el bien jurídico tutela--do por el legislador en el delito de defraudación fiscal.

2. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL DELITO POSITIVOS Y NEGATIVOS

A) CONDUCTA Y SU AUSENCIA

CONDUCTA.

Este elemento positivo del delito de defraudación fiscal, es la manifestación de voluntad del agente, consistente en un hacer voluntario (acción) o en no hacer voluntario o no voluntario (omisión) encaminado a un propósito.

Los modos que reviste el acto humano o conducta son la acción y la omisión; 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 es 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. A este respecto podemos asegurar que varios delitos omisivos pueden cometerse mediante acción. Vale tanto no hacer lo -- que se debe como obrar positivamente para eximirse del cumplimiento del deber.

Una conducta positiva, la constituye el engaño, a través, del cual se puede llegar a la omisión del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio económico en perjuicio del fisco, indebido, (es una comisión que tiene como consecuencia una omisión).

Se considera también que la simple omisión puede constituir el engaño necesario para integrar el tipo. En el de-

lito de defraudación fiscal, se presenta un deber jurídico de actuar, derivado de la obligación constitucional (Art.31 frac. IV) y la relación jurídico tributaria o de hecho prevista en las disposiciones fiscales.

Tomando en cuenta estas consideraciones podemos ejemplificar en el caso del contribuyente que no presentara una declaración tributaria que traiga como consecuencia la omisión del pago de alguna contribución constituye una conducta negativa en la que se actúa dolosamente; si no se presenta la declaración está dificultando la facultad de investigación de la autoridad fiscal e induciendo al error a la misma. En este caso se debe dar el ánimo ante una conducta culposa (acto no voluntario) punible como infracción administrativa (Art.81. C.F.F.).

Por lo que hace a la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, admite también las --conductas de acción y omisión. Si una ventaja fiscal es obtenida por un error de apreciación de la autoridad fiscal el contribuyente engaña por omisión al no comunicar las modificaciones - que se han operado en los presupuestos tácticos o jurídicos que justifican el del beneficio fiscal (aprovechamiento de un error) Este aprovechamiento de error se puede manifestar mediante acciones tendientes a reforzar y confirmar la equivocación de la administración. Para cometer delito de defraudación fiscal, por la posibilidad de una omisión ostenta una extraordinaria importancia práctica, dado que la pasividad, el silencio, cobra especial relieve en una materia como lafiscal en la que puede apreciarse un buen número de tributos que precisan la realización de alguna declaración y aún la determinación por parte del contribuyente.

AUSENCIA DE CONDUCTA.

En la defraudación fiscal, la actividad humana será la base indispensable del delito, pero si no existe esta actividad de defraudar al fisco, no se dará este ilícito.

Se dice que la conducta puede faltar por tres razones:

- a) Vis absoluta o fuerza física irresistible.
- b) Vis mayor o fuerza mayor
- c) Movimientos reflejos.

Sería un absurdo pensar que cualquiera de estas hipótesis se pudiera presentar en un supuesto de ausencia de -- conducta en el delito de defraudación fiscal.

B) TIPICIDAD Y SU AUSENCIA

TIPICIDAD

Cuando se encuadre una conducta con la descripción hecha por la ley, habrá tipicidad en consecuencia se estará cometiendo un delito.

No cualquier conducta o hecho humano es delito porque para la formación de éste se precisa, además de la conducta, de la presencia básica y necesaria del tipo, porque una conducta que no es típica, no merece una valoración o estudio jurídico. Existen muchas conductas antijurídicas, pero si no son típicas no constituyen delitos, lo esencial en una conducta delictiva es que ésta sea típica, para que posteriormente se configuren los demás elementos del delito.

En conclusión pensamos que el tipo es la descripción concreta dada por el legislador sobre una conducta o hecho delictuoso; por esto es que el tipo motivo de nuestro estudio - que es la defraudación fiscal, lo describe el legislador en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

La ley que describe al tipo, presenta diversos elementos que son indispensable para su integración, según la calidad específica de cada descripción legal y estos son:

1. Elementos objetivos.
 - a) Calidad referida al sujeto activo
 - b) Calidad referida al sujeto pasivo
 - c) Referencias temporales y especiales
 - d) Referencias a los medios de comisión
 - e) Referencias al objeto material

2. Elementos normativos

3. Elementos subjetivos

1. Elementos Objetivos. La Ley al establecer los tipos se limita a dar una mera descripción objetiva, ciñéndose únicamente a señalar en que consiste el delito, por tanto, los elementos del delito son, al decir de Francisco Pavón Vasconcelos, "aquellos susceptibles de ser apreciados por el simple conocimiento y cuya función es describir la conducta o hecho que puede ser materia de imputación y de responsabilidad". (27).

Esa descripción objetiva del delito, tiene un núcleo determinado del tipo, por ejemplo un verbo principal; matar, engañar, aprovechar, etc.: estos últimos como en el caso de la defraudación fiscal.

No obstante que el tipo es meramente descriptivo, presenta casi siempre referencias y modalidades que también forman parte de él, relativas a su acción que pueden ser en -- cuanto:

a) Calidad referida al sujeto activo. En ocasiones, el tipo exige determinada calidad al sujeto activo para integrar el delito respectivo. En la defraudación fiscal el tipo no exige expresamente una calidad en el sujeto activo, pero pensamos que quien desee omitirle algún pago al fisco por medio de

(27) Pavón Vasconcelos, Francisco, "Manual de Derecho Penal Mexicano", Parte General, 2a. edición, Porrúa, México 1967, págs. 48 y 49.

engaños o aprovechamiento de errores, será siempre un contribuyente, porque cualquier persona que tenga una deuda con el fisco tendrá esta calidad especial, como nos lo dice el Art. 108 del C.F.F. "... omite total o parcialmente el pago de alguna contribución..." por esto, quien omite una contribución será siempre un contribuyente.

b) Calidad referida al sujeto pasivo. El sujeto pasivo de un delito es el titular de los derechos lesionados, - así como lo dice Cuello Calón, "es titular del derecho o interés lesionado o puesto en peligro por el delito" (28). De tal forma que, los sujetos pasivos de un delito pueden ser las personas físicas, las personas morales o colectivas, el estado o la sociedad.

El tipo requiere, en ocasiones determinada calidad en el sujeto pasivo, para configurar el delito y cuando el sujeto no la reúne, da por consecuencia la ausencia del elemento de tipicidad y por ende, la impunidad a la conducta o hecho.

El tipo del delito de defraudación fiscal, indiscutiblemente, nos exige expresamente una calidad en el sujeto pasivo, al decirnos que el perjuicio recaerá sobre el fisco federal, por consecuencia este es el sujeto pasivo con una calidad especial.

c) Referencias temporales y especiales. Estas formas del elemento objetivo del tipo, se refieren a las situaciones de lugar y tiempo que describe determinado tipo para integrar al delito respectivo, de manera que si no concurren ta--

(28) Cuello Calón, Eugenio, "Der. Penal", parte gral. 9a. Ed. México, 1963, pág. 290.

les referencias, que condicionan a la conducta o hecho por determinado tiempo y lugar, trae como consecuencia la inexistencia de la tipicidad de la acción u omisión. Podemos pensar que en la defraudación fiscal se dan referencias en el sentido de - que para la base impositiva del delito sólo se tomará en cuenta lo defraudado hasta el cierre de un ejercicio fiscal.

d) Referencia a los medios de comisión. Estas - referencias se requieren en ciertos tipos, por exigencia de la ley, en cuanto al empleo de determinados medios para integrar - la conducta delictiva, por tanto, para que pueda darse la tipicidad, tienen que concurrir los medios que exige el tipo correspondiente. La defraudación fiscal nos describe dos medios de comisión que son el engaño o el uso del aprovechamiento de algún error en el sujeto pasivo.

e) Referencias al objeto material. En esta forma de elemento objetivo del tipo, es necesario hacer una distinción entre el objeto jurídico y el material del delito. El objeto jurídico del delito lo constituye el bien jurídico que tutela el legislador, en el caso de la defraudación fiscal, el bien jurídico protegido, es el patrimonio del fisco. El objeto material es la persona o cosa dañada que sufre el peligro derivado de la conducta delictuosa este objeto hace referencia inmediata al objeto material o corporal de la acción; pensamos que en la defraudación fiscal no hay un daño material o físico sobre una cosa ó persona.

2. Elementos normativos. Estos elementos forman parte de la descripción que la ley da a un delito e implica una valoración del tipo respectivo, como lo expresa Jiménez --

Huerta, "para tipificar alguna conducta en ocasiones requiere utilizar elementos que implican juicio normativo sobre el hecho, que obliga al intérprete a efectuar una especial valoración de la ilicitud de la conducta tipificada" (29). En los elementos normativos del tipo, el juzgador ha de desentrañar el verdadero sentido antijurídico y la valoración jurídica y cultural del delito. En nuestro tipo motivo de estudio, da un elemento normativo al decirnos que no se deberá obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

3. Elementos subjetivos. También se les denominan elementos subjetivos del injusto, siendo estos los que se refieren al motivo o fin de la conducta delictiva, característica de índole subjetiva que determina una valoración del tipo según la conducta del sujeto, sirviendo en ocasiones, para calificar su culpabilidad y para integrar el juicio de ilícito a la conducta realizada. Franco Guzmán expresa que "el motivo en el delito es la causa viciada que impulsa al sujeto a realizar una determinada acción, el cual tiene importancia sobre todo para el juicio de culpabilidad, el fin en cambio, es aquella intención dirigida hacia un determinado objeto, este objeto final, es el que da valoración de ilicitud a la sección" (30)

El delito de defraudación fiscal creemos que no encuadra en esta clasificación, por que no existe elemento subjetivo alguno por la referencia a la culpabilidad no es manifiesta en forma tal que aluda a la intención o dolo del agente y porque al usar engaños o aprovecharse de errores demuestra una conducta antijurídica.

(29) Jiménez Huerta, Mario "La Tipicidad" Editorial Porrúa, México 1955, pág. 73.

(30) Porte Petit, Celestino "Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal", Ob. Cit. pág. 450.

Enseguida mencionaremos una serie de clasificaciones del tipo, adecuándolas al delito de defraudación fiscal:

a) Tipos básicos o fundamentales. Son aquellos que no dependen de otros tipos y tienen plena independencia; sirven de base o fundamento a distintos tipos derivados. La defraudación fiscal pensamos que derivan fundamentalmente del fraude penal que describe el artículo 386 del Código Penal, por esta razón del delito motivo de estudio no se puede clasificar como básico o fundamental.

b) Tipos especiales. Estos se forman por un -- agregado o requisito del tipo fundamental que determina su autonomía, se integran por el tipo básico y otras condiciones particulares. Estos tipos pueden ser privilegiados o calificados, un delito es especial privilegiado, cuando se forman autónomamente agregando al tipo fundamental otro requisito que implica disminución o atenuación de la pena, el delito es especial cualificado, cuando se forma autónomamente agregando al tipo fundamental o básico, otro requisito que implica aumento o agravación de la pena.

En contraposición con el punto anterior la defraudación fiscal descrita en el Artículo 108 del Código Penal de la Federación es un tipo especial privilegiado porque en los dos coinciden los mismo elementos comisivos que son, el engaño y el aprovechamiento de error, solamente que en la defraudación fiscal además nos habla de la omisión total o parcial en el pago de alguna contribución en perjuicio del fisco federal, y en el fraude penal sólo nos menciona que el sujeto activo se haga en alguna cosa indebidamente, también coincide este elemento -- que es el lucro indebido o el beneficio indebido. Decimos tam-

bién que es un tipo especial privilegiado porque la pena máxima en el fraude penal es de doce años y en la defraudación fiscal es de nueve años.

c) Tipos complementados. Porte Petit, les denomina circunstanciados o subordinados, señalando que "son aquellos que necesitan para su existencia del tipo fundamental o básico, añadiéndoseles una circunstancia, pero sin que se origine un delito autónomo" (31). Así como los tipos especiales estos pueden ser privilegiados o agravados, según resulte un delito de mayor o menor entidad.

La defraudación fiscal como tipo no se encuadra en esta clasificación porque no tiene circunstancias que determinen su subordinación al fraude penal.

d) Tipos independientes o autónomos. Se configuran estos tipos por su independencia y plena autonomía, tiene vida propia sin depender de otro tipo; como pensamos que es el caso del delito motivo de estudio, en contradicción a la anterior clasificación.

e) Tipos subordinados. Son aquellos que de otro tipo, por su carácter circunstanciado, adquieren vida en razón de la existencia de un tipo fundamental al cual se subordina por virtud de que no dependen ni adquieren vida de un tipo básico alguno, tomando en antecedente su autonomía o independencia. A la defraudación fiscal tampoco la encuadramos en esta clasificación.

(31) Porte Petit, Celestino, "Apuntamientos de la parte general del Derecho Penal", Ob. Cit. pág. 450.

f) Tipos normales. Estos se integran con elementos objetivos, con circunstancias puramente materiales. La defraudación fiscal no se integra por circunstancias materiales por lo que no es un tipo normal.

g) Tipos anormales. Son aquellos que se integran con elementos normativos y subjetivos que implican un juicio valorativo, jurídico y cultural del tipo. Los elementos del tipo motivo de estudio, como son el engaño, aprovechamiento de error y el beneficio indebido, implican un juicio valorativo -- por lo que determinamos que este será un tipo anormal.

h) Tipos de formulación libre. Pavón Vasconcelos, nos dice que son "aquellos en los cuales se describe, en forma genérica, la conducta o el hecho delictivos, de tal manera que en su amplia formula pueden comprenderse multitud de variedades, con fisonomía común, o bien se caracterizan por el hecho de que cualquier actividad produce determinado resultado" (32). En estos tipos se describe una hipótesis en donde caben todos los modos de ejecución del delito.

La defraudación fiscal se describe en dos formas comisivas como es el engaño y el aprovechamiento de error, por lo que no describe una forma genérica, por resultado este tipo no es de formulación libre.

i) Tipos de formulación casuística. En oposición a los de formulación libre, son aquellos que no describen una modalidad única, sino varias formas de ejecutar el delito,

(32) Pavón Vasconcelos, Francisco, Ob. Cit. págs. 64 y 65

señalándose en ellos expresamente la actividad productora del resultado. Como lo dijimos en el punto anterior la defraudación fiscal nos da formas de ejecutar el delito por engaño y - por aprovechamiento de error y el resultado será la omisión en el pago de alguna contribución, por esto pensamos que es un tipo de formulación casuística.

j) Tipos mixtos de formulación alternativa. Jiménez de Asúa, nos dice que "son aquellos en que las hipótesis enunciadas se preveen una u otra y son: en cuanto a su valor totalmente equivalentes, porque, para que la tipicidad exista basta que se realice uno de los casos, a menudo formulados con verbo cada uno, para que la subsi^on se realice" (33). En estos tipos, la discriminación legal señala que pueden estar constituidas por hipótesis de conducta o hecho previsto en forma alternativa, integrándose el delito por la adecuación de la conducta a cualquiera de la hipótesis previstas por el tipo.

Esta clasificación también se encuadra en la defraudación fiscal porque está se podrá dar por un engaño o por un aprovechamiento de error.

(33) Jiménez de Asúa, Luis, "Tratado de Derecho Penal del Delito" 2a. Edición, Edit. Lozada, S.A., Buenos Aires, 1958, tomo II, pág. 911.

ATIPICIDAD

Hablaremos de la atipicidad como el aspecto negativo de la atipicidad diferenciándola con ausencia del tipo.

El tipo es la descripción legal de una conducta o hecho, la ausencia del tipo existirá, cuando el legislador no ha descrito una conducta antisocial en el catálogo de delitos. Por otra parte la tipicidad se presenta cuando no se integran todos los elementos que describe el tipo penal, es decir, el tipo existe pero con una malformación determinada por la ausencia de alguno de sus elementos, que originan el aspecto negativo de la tipicidad, por ende no se configura el delito, porque no hay una adecuación de la conducta al tipo y si la conducta no se adecúa al tipo no hay delito.

Existen hipótesis en relación al tipo que originan la tipicidad y son:

a) Cuando falte la calidad exigida por el tipo del sujeto activo. En la defraudación fiscal, el que la lleve a cabo y no sea un contribuyente.

b) En ausencia del objeto jurídico o material. Cuando el que vaya a defraudar al fisco, no omite ningún pago de sus contribuciones fiscales.

c) Cuando no exista la calidad del sujeto pasivo. El que haya una defraudación fiscal y el fisco federal no sufra perjuicio alguno ni se obtenga un beneficio a su costa.

d) Por la inexistencia de las referencias tempo

rales o especiales. El delito de defraudación fiscal no nos --
menciona ninguna.

e) Cuando están ausentes los elementos subjeti
vos del injusto. Esto será cuando el contribuyente que defraudó
no obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco.

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

C) ANTIJURICIDAD Y CAUSAS DE JUSTIFICACION

ANTI JURICIDAD

La antijuricidad se dará cuando la conducta o hecho típico, no están protegidos o amparados por una causa de justificación. Aquí vemos que no podemos desprender al aspecto positivo del negativo, al decir no va a haber antijuricidad si existe una causa de justificación.

"La conducta o el hecho son formalmente antijurídicos, cuando violan una norma penal prohibitiva o perceptiva. Ahora bien, sin antijuricidad no hay delito, por ello, el dogma num nullum crimen sine lege, es la base de la antijuricidad. Debemos utilizar el sistema de excepción regla que nos lleva a la conclusión de que una conducta o hecho son antijurídicos cuando son licitos, es decir, el concepto que se da de la antijuricidad, es un concepto negativo. Hasta hoy día así operan los ordenamientos legales, lo que quiere decir, que para la existencia de la antijuricidad, se exigen dos requisitos, adecuación o conformidad a un tipo penal y que la conducta no esté amparada por una causa de exclusión del injusto o causa de licitud. Al antijuricidad puede existir cuando una conducta o un hecho violan una norma penal simple y llanamente, sin requerirse el elemento subjetivo, la culpabilidad, es independiente autónoma de esta. Para que exista delito es indispensable la culpabilidad, pero esta no lo es para la existencia de la antijuricidad. De aquí que está última de acuerdo con la relación lógica entre las notas características del delito, es presupuesto de la culpabilidad sin que a su vez, la culpabilidad, lo sea de la antijuricidad. Una conducta no puede ser antijurídica sin ser culpable, dándose en este último ca-

so la hipótesis de inculpabilidad". (34)

Concluiremos que se dará la antijuricidad, cuando se viola un precepto legal, a partir de ese momento se empieza a demostrar la antijuricidad de una determinada conducta.

En relación a nuestro delito, motivo de estudio, diremos que, el contribuyente que por medio de engaños o aprovechamiento de algún error obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, estará cometiendo una conducta típica, contemplada en el Código Fiscal de la Federación, y por consiguiente antijurídica, por ser contraria a derecho y esta contradiciendo un mandato del poder, violando el valor o bien protegido por el legislador.

(34) Confr. Porte Petit, Celestino, Ob. Cit. págs. 484 a 489.

CAUSAS DE JUSTIFICACION

Las causas de justificación constituyen el aspecto negativo de la antijuricidad y han sido consideradas por la doctrina del derecho penal, como aquellas circunstancias que impiden su nacimiento sin ser confundidas con otras causas que excluyen la incriminación y que anulan al delito como son; la ausencia de conducta, atipicidad, causas de inimputabilidad, y - causas de inculpabilidad que el Código Penal denomina genéricamente como circunstancias excluyentes de responsabilidad, mientras que en las causas de justificación no hay antijuricidad, en las excluyentes de incriminación no existe delito.

El Código Penal vigente, establece y consigna como causas de justificación, las contenidas en el Artículo 15 en sus fracciones, III, IV, V, VII y VIII, y que a continuación -- describimos, relacionándolas con nuestro delito motivo de estudio:.

III. Legítima defensa. Conociendo el concepto de esta figura jurídica, es evidente que no se presentará en la defraudación fiscal.

IV. Estado de necesidad. Obrar por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado intencionalmente ni por grave imprudencia por el agente y que éste no tuviere el deber jurídico de afrontar, siempre que no exista otro medio practicable y menos perjudicial a su alcance. Es muy difícil considerar que se estará en un estado de necesidad, al conjuntarse en un mismo tiempo los elementos necesarios para que de esta, que son

el peligro real actual o inminente y la comisión de la defraudación fiscal. Tomando también en consideración la primisia - que nos dice que "los intereses y deberes públicos están sobre los privados".

V. Cumplimiento de un deber o ejercicio de un derecho. Obrar en forma legítima en cumplimiento de un deber jurídico o en ejercicio de un derecho, siempre que exista necesidad racional del medio empleado para cumplir el deber o ejercer el derecho. A este respecto podemos pensar que todas las prerrogativas y consideraciones que dan las leyes fiscales para la omisión en el pago de las obligaciones fiscales por parte de algún contribuyente, estaríamos frente a una confusión en el sentido de que habrá omisión por el ejercicio de un derecho o una evasión legal de impuestos. En conclusión este ejercicio de un derecho en materia fiscal es nada más que una exención.

VII. Obedecer a un superior legítimo en el orden jerárquico. Obedecer a un superior legítimo en el orden jerárquico aún cuando su mandato constituye un delito si esta circunstancia no es notoria ni se prueba que el acusado la conocía. En este supuesto pensamos que es muy difícil que se pueda dar una suposición de este tipo en la defraudación fiscal. En la inteligencia de que un empleado que elabore por ordenes de su patrón y a costa de su empleo una declaración fiscal falseada para poder defraudar al fisco, es evidente que si puede elaborar una declaración fiscal, tiene los conocimientos para saber que esta cometiendo una defraudación, lo cual lo hace a todas luces responsable por la comisión del ilícito.

VIII. Impedimento legítimo. Contravenir lo dis-

puesto en una ley penal dejando de hacer lo que manda, por un impedimento legítimo. Este opera cuando el sujeto, teniendo la obligación de ejecutar un acto se abstiene de obrar. El comportamiento es siempre omisivo impide la actuación una norma superior que establece el deber de realizar la acción. En tal virtud dicha causa se descarta del delito fiscal, porque quién se encuentre impedido de legalmente no puede cometer el delito.

D. IMPUTABILIDAD E INIMPUTABILIDAD

IMPUTABILIDAD

Quien posea la salud mental necesaria y el desarrollo intelectual exigido por la ley, será apto e idóneo jurídicamente, para observar una conducta que garantice las exigencias de la vida comunitaria, es decir, será imputable porque tendrá la capacidad de responder por sí mismo de su conducta y actividad; por tal motivo, Reinhart Maunach da el siguiente concepto de imputable, "es el autor que gracias a su desarrollo espiritual moral, es capaz de comprender lo ilícito de su hacer y de actuar conforme a este conocimiento" (35).

La imputabilidad puede ser la posibilidad condicionada por la salud mental y por el desarrollo del autor, para cometer, en nuestro caso específico, la defraudación fiscal, esto sería la capacidad de entender y de querer para infringir.

La imputabilidad en nuestro delito, es el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mentales en el contribuyente en el momento de defraudar al fisco, que lo capacitan para responder del mismo. Comúnmente se afirma que la imputabilidad está determinada por un mínimo físico representado por la edad y otro psíquico, consistente en la salud mental. Son dos aspectos de tipo psicológico; salud y desarrollo mentales, generalmente este último se relaciona estrechamente con la edad.

(35) Maurach, Reinhart, "Tratado de Derecho Penal", Trad. por Juan Córdoba Roda, Edit. Ariel, Barcelona, 1962, pág. 94

La responsabilidad en relación con la imputabilidad, es el deber jurídico en que se encuentra el individuo imputable de dar cuenta a la sociedad por el hecho realizado. Son imputables quienes tienen desarrollada la mente y no padecen alguna anomalía psicológica que les imposibilite para entender y querer, es decir, sólo son responsables quienes habiendo ejecutado el hecho, están obligados a responder de él.

Por todo lo anterior, es de verse que los sujetos (contribuyentes) que realice la conducta delictiva prevista en el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación serán imputables siempre y cuando tengan un mínimo de salud y desarrollo mental que les capacite para responder de sus actos.

INIMPUTABILIDAD

Ya hemos dicho que la imputabilidad es la calidad del sujeto referida al desarrollo y la salud mentales del agente. La inimputabilidad constituye el aspecto negativo de la imputabilidad. Las causas de la inimputabilidad, son pues, todas aquellas capaces de anular o neutralizar ya sea el desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de aptitud psicológica para la delictuosidad. Las causas de inimputabilidad de naturaleza legal son:

a) Estado de inconciencia. Padecer el inculpado al cometer la infracción, trastorno mental o desarrollo intelectual retardado que le impida comprender el carácter ilícito del hecho o conducirse de acuerdo con esa comprensión en los casos en que el propio sujeto activo haya provocado esa incapacidad intencional o imprudencialmente. Difícilmente se podría presentar en la defraudación fiscal, a nuestro criterio por que para cometerse se necesita mucha capacidad de querer y entender.

b) Miedo grave o temor fundado. Por el simple concepto de esta causa de inimputabilidad la podremos descartar de la defraudación fiscal, en el sentido de que es obvio de que nunca se podrá aplicar a esta.

c) Menores de 18 años. Es muy importante ahora citar lo que respecta a los menores de edad y que se afirma son inimputables, aunque a nuestro juicio algunos tienen amplia capacidad de querer y entender. Relativo a estos el artículo primero transitorio de la Ley que crea el Consejo Titular para menores, deroga los Artículos 119 a 122 del Código Penal, en donde eran contemplados.

En relación a estos últimos, las normas penales tributarias son aplicables a todos los contribuyentes y responsables en general, entendiendo que el concepto responsable, comprende a los representantes de los contribuyentes o a los agentes de retención, o a quienes las leyes de la materia les impute el hecho imponible o la obligación tributaria. Si las leyes de la materia o los criterios secretos de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, les imputa un hecho imponible directamente a un menor de edad, este jamás será responsable penalmente, porque no se le podrá imponer una pena corporal y en consecuencia estaremos frente a un claro caso de inimputabilidad.

E) CULPABILIDAD E INCULPABILIDAD

CULPABILIDAD

Primeramente mencionaremos, como definen a la culpabilidad, algunos autores; Jiménez de Asúa nos dice que es "el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica" (36). Para Porte Petit, es "el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto como su acto" (37). El maestro Villalobos, la define como "el desprecio del sujeto por el orden jurídico y por los mandatos y prohibiciones -- que tienden a constituirlos y conservarlos, desprecio que se manifiesta por franco oposición en el dolo o indirectamente, por indolencia o desatención nacidos del desinterés o subestimación del mal ajeno frente a los propios deseos en la culpa" (38).

"La culpabilidad reviste en dos formas; dolo y culpa, según como el agente dirija su voluntad consciente a la ejecución del hecho tipificado en la ley como delito, o cause -- igual resultado por medio de su negligencia o imprudencia. Se puede delinquir mediante una determinada intención delictuosa -- (dolo), o por un olvido de las preocupaciones indispensables exigidas por el Estado para la vida gregaria (culpa). También suele hablarse de la pretenintencionalidad como una tercera forma o especie de culpabilidad, si el resultado delictivo sobrepasa la intención del sujeto" (39).

(36) Jiménez de Asúa, Luis, Ob. Cit., pág. 444

(37) Porte Petit, Celestino, Ob. Cit. pág. 49

(38) Villalobos, Ignacio, "Derecho Penal Mexicano" Parte Oral., 2a. Ed. Porrúa, México 1960.

(39) Confr. Castellanos Tena, Fernando, Ob. Cit. pág. 339 y 340

Debemos aceptar que si existe una tercera forma de culpabilidad, proque nuestro Código Penal la menciona en la fracción III de su Artículo 6, en el cual nos hace una mezcla de dolo y culpa, diciéndonos que, obra preterintencionalmente el que cause un resultado típico mayor al querido o aceptado, si aquél se produce por imprudencia.

Existen diversas formas de dolo; como son el Genérico, el Directo, el Indeterminado y el Eventual.

Por lo que hace a la clasificación antes mencionada en relación al delito de defraudación fiscal, se encuadran a el, el dolo específico, por la calidad de contribuyente en el sujeto activo del hecho, asi como el dolo directo porque existe la volutnad de usar engaños o aprovecharse de errores para querer omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución, en consecuencia esto sería el resultado.

Por lo que se refiere a la culpa como forma de - la culpabilidad, Ignacio Villalobos nos dice que, "en términos generales se dice que una persona tiene culpa cuando obra de - tal manera que, por su negligencia, su imprudencia, su falta de atención, de reflexión, de pericia, de precauciones o de cuidados necesarios, se produce una situación de antijuricidad típica no querida directamente ni consentida por su voluntad, pero que el agente previó o pudo preveer y cuya realización era evitable por el mismo" (40), es decir este concepto nos muestra a la culpa como un obrar sin cuidado indispensable y evitable. Pa ra Raúl Carranca y Trujillo, la culpa es "la no previsión de lo

(40) Villalobos, Ignacio, Ob. Cit. pág. 298.

previsible y evitable, que causa un daño antijurídico y penalmente tipificado" (41).

Según el criterio expuesto por la Suprema Corte, en las sanciones fiscales impuestas por la autoridad administrativa, el dolo no se presume, lo que constituye una excepción -- que se da en el derecho penal Tributario; por lo que hace a los delitos fiscales en los que se establecen penas aplicables por los órganos judiciales, se inspiran fundamentalmente en el principio de culpabilidad, elaborado por la dogmática jurídico penal.

"Los deberes jurídicos formales incumplidos, sean o no reparables por una ejecución administrativa, cuando no haya dolo (evasión fiscal), se reprime con sanción penal (mutua), si existe dolo porque el incumplimiento de deberes formales han sido un medio para pretender o producir la defraudación fiscal, adquiere carácter de hecho ilícito Tributario; el incumplimiento de la obligación Tributaria pueda manifestarse en dos formas culposa o dolosa y ambas constituyen hechos ilícitos tributarios de naturaleza penal. La forma culposa es la omisión de efectuar la retención o de ingresar lo retenido por el agente obligado según circunstancias que no configuren la acción de mantener en su poder; la forma dolosa se caracteriza por la intención de defraudar o de realizar actos tendientes a pretenderla" (42)

(41) Carranca y Trujillo, Raúl, "Derecho Penal Mexicano", Parte Gral. Ed. Antigua Librería Robredo, 7a. Edición, México, 1961, pág. 251.

(42) Altalión, Enrique, "Tratado de Derecho Penal Especial", Tomo II, Ed. La Ley, Buenos Aires, 1969, pág. 632.

La defraudación fiscal, es un delito eminentemente intencional o doloso, porque la conducta del defraudador requiere de un acto de conocimiento y otro de voluntad, existe conocimiento de la realidad y el querer dar a conocer otros hechos falsos como verdaderos y aprovechar el falso conocimiento que tiene el sujeto pasivo. De aquí se desprende que este delito - no consiste sólo en el incumplimiento de deberes fiscales, sino que viene caracterizado por la utilización de maniobras maliciosas tendientes a engañar a los órganos de la administración tributaria, razón por la que no se admite la forma culposa la que se considera en el supuesto de ilicitud administrativo.

INculpABILIDAD

La inculpabilidad, es la ausencia de la culpabilidad, al hallarse ausentes los elementos esenciales de la culpabilidad, (conocimiento y voluntad). La capacidad de culpabilidad y conciencia de la antijuricidad constituyen elementos que fundamentan la culpabilidad; de esta forma, habrá culpabilidad si falta alguno de los otros elementos del delito.

Como causas que excluyen la culpabilidad, tenemos el error y la no exigibilidad de otra conducta. El error se divide en error de hecho y de derecho. El Código Penal admite como eximente de pena, el error o ignorancia de hecho, pero no hace referencia al error de derecho.

El error de derecho no es causa de inculpabilidad porque el equivocado concepto sobre la significación de la ley no justifica ni autoriza su violación. La ignorancia de la Ley no aprovecha a nadie.

El error de hecho se clasifica en esencial y accidental. El error de hecho esencial es un conocimiento falso recaído a los elementos que afectan la existencia misma del delito y que conducen al sujeto activo a actuar en forma antijurídica, en la creencia de que está actuando lícitamente. Por otra parte este debe ser invencible, es decir, no se puede reprochar al autor por desconocer lo injusto del hecho. Si el error es esencial pero vencible, concede a la absoluc*ión*, pues como se expuso anteriormente, la figura de la defraudación fiscal no admite la inculpación culposa.

De lo antes expuesto podemos concluir, que sólo el error de hecho esencial invencible opera como causa de inculpabilidad de la defraudación fiscal.

El error del sujeto activo del delito fiscal puede presentarse respecto de la suposición errónea de una causa de justificación no acogida por el ordenamiento jurídico.

Puede darse el caso de que el contribuyente ante el desconcierto de las múltiples disposiciones fiscales actúe en el incumplimiento de un deber o ejercicio de un derecho que no existe (el autor cree actuar justificadamente en el sentido e interpretación de las disposiciones fiscales); aquí se descarta el dolo siendo que la intención del agente consiste en obtener un derecho que considera justo, por estar fundado sobre una pretensión que estima conforme a derecho.

Si el error de derecho va dirigido sobre la norma punitiva penal, no puede ser excusable.

También es posible que en la defraudación fiscal se presente como excluyente de responsabilidad, la obediencia jerárquica, que se puede aplicar respecto de los autores materiales del delito fiscal, que actúan obedeciendo órdenes de sus superiores jerárquicas en las empresas.

Por lo que se refiere a la no exigibilidad de otra conducta, como causa de inculpabilidad es inaceptable en el delito de defraudación fiscal, en virtud de los principios de igualdad y legalidad de la justicia penal. Su aceptación implicaría una debilitación de la eficacia de la prevención general que corresponde al Derecho Penal, eficacia ya de por sí disminuida en materia de delitos fiscales.

F) PUNIBILIDAD Y EXCUSAS ABSOLUTORIAS.

PUNIBILIDAD

Nos toca hablar de la punibilidad como el último elemento para la integración de un delito, sin establecer polémica de su validez como tal, diciendo que, para que una acción constituya delito, además de los requisitos de antijuricidad, tipicidad y culpabilidad, debe reunir el de su punibilidad.

El maestro Castellanos Tena, nos dice que "la punibilidad consiste en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta. Un comportamiento es punible cuando se hace acreedor a la pena, tal merecimiento acarrea la conivación, legal de aplicación de esa sanción. También se utiliza la palabra punibilidad, con menos propiedad, para significar la imposición concreta de la pena, a quien ha sido declarado culpable de la comisión de un delito. En otros términos; es punible una conducta cuando por su naturaleza amerita ser penado, se engendra entonces una amenaza estatal (ejercicio del jus punendi); igualmente se entiende por punibilidad en forma menos apropiada, la consecuencia de dicha conminación, es decir, la acción específica de imponer a los delincuentes a posteriori, las penas conducentes" (43)

En el caso específico de el delito de Defraudación Fiscal, la punibilidad para el que por medio de engaños o

(43) Castellanos Tena, Fernando, pág. 267, Ob. Cit.

aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución, será de tres meses a seis años si lo defraudado no excede de quinientas veces el salario mínimo en el Distrito Federal de un mismo ejercicio fiscal, cuando exceda de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión y cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión. Esta será la pena merecida al contribuyente que lleve acabo la conducta de defraudar al fisco y sea antijurídica, imputable y culpable. Como es de observarse, la sanción regulada en este precepto es de pena privativa de libertad.

En relación a la punibilidad, sólo la autoridad administrativa podrá imponer una sanción pecunaria en los delitos fiscales sin alterar el procedimiento penal.

El artículo 94 del Código Fiscal de la Federación prevee la imposición de los tipos mixtos de sanción, un contribuyente que incumpla una obligación fiscal puede ser sancionado tanto por el poder administrativo como por el poder judicial, así tenemos que en el delito de defraudación fiscal puede sancionarse dos veces por el mismo ilícito presentándose dos procesos que pueden ser simultáneos o en tiempo diferente.

Atendiendo al principio en materia fiscal de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, si se impone una multa en base a un crédito fiscal que no se cubrió, para que la multa pueda ser ejecutada el crédito fiscal debe quedar firme, pero que pasaría si además se sigue un procedimiento penal corporal (prisión) y si se obtiene resolución en el juicio de nulidad en la que el crédito fiscal se declara infundado e improce-

dente, siendo que la conducta típica del delito, consistente en jengañar o aprovecharse del error, tendiente a evadir el pago de un impuesto, el contribuyente no tendrá que pagar el crédito fiscal, pero si tendrá que purgar una pena de privación de su libertad. Esto no lesiona el principio del artículo 23 Constitucional, que prohíbe ser juzgado dos veces por el mismo delito, más no ser juzgado una vez por lo que de criminal tiene un acto y otro por la infracción administrativa, que concurrentemente con el delito no se puede presentar.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

EXCUSAS ABSOLUTORIAS

Las excusas absolutorias o ausencia de punibilidad, son las formas por las cuales se integra el aspecto negativo de la punibilidad.

Según Castellanos Tena, "las excusas absolutorias constituyen el factor negativo de la punibilidad, son aquellas causas que dejando subsistente el carácter delictivo de la conducta o hecho impiden la aplicación de la pena. El Estado no -- sanciona determinadas conductas por razones de justicia o de -- equidad, de acuerdo con una prudente política criminal. En presencia de una excusa absolutoria, los elementos esenciales del delito, permanecen inalterables; solo se excluye la posibilidad de punibilidad". (44)

Las excusas absolutorias, solo excluyen la posibilidad de sancionar con alguna pena el delito, dejando inalterables los elementos esenciales del mismo.

En este sentido, se considera al pago espontáneo a que se refiere el párrafo tercero del artículo 106 del Código Fiscal de la Federación, como una excusa absolutoria por razones de utilidad pública, en razón de una temibilidad mínima. "El pago de impuestos que se hayan defraudado o pretendido defraudar, no puede consistir una causa de justificación de la conducta pues no hace desaparecer la antijuricidad de la acción. Lo que sucede es que la ley, en vista del pago realizad ha que-

(44) Castellanos Tena, Fernando, pág. 271, Ob. Cit.

rido otorgar un perdón expreso eliminando la pena por razones de utilidad social; de este modo nos encontramos frente a un caso en que existe delito, existe delincuente, pero no existe pena. Esto significa que al faltar el elemento positivo del delito llamado punibilidad estamos frente a una excusa absoluta" (45)

(45) Pavón Vasconcelos, Francisco, "Algunas Cuestiones en Torno a los llamados Delitos Fiscales", Rev. Criminalia, Año XXII, No. 12, México, 1956, Págs. 860, 861.

3. TENTATIVA

El Iter Criminis es el camino que recorre el sujeto activo, desde la ideación hasta la terminación del hecho delictuoso y este tiene dos fases:

- a) Fase interna
- b) Fase externa.

a) La fase interna, es el momento del camino, que aparece en la mente del sujeto activo, desde la ideación del delito hasta el momento en que está a punto de exteriorizarse, es decir, esta etapa comienza cuando el sujeto concibe, la idea -- criminosa y termina cuando resuelve la comisión del delito, de ahí que se divida a su vez en tres partes:

a) Ideación; cuando aparece en la mentalidad del agente el propósito de delinquir, mismo que puede ser aceptado o rechazado.

b) Deliberación, cuando se medita sobre la idea criminosa, entrando en conflicto la fijación criminal y los factores morales, religiosos, sociales, culturales, etc.

c) Resolución, cuando se presenta la decisión de llevar acabo el delito con la firme intención y voluntad de cometer la infracción penal.

La fase interna del delito no reviste grado de impunidad, puesto que los pensamiento no son delictuosos y por tanto, no son objeto de la ley penal, sino solamente la conducta externa que de ellos proviene.

B) La fase externa, es el camino criminal en el cual se exterioriza la resolución delictuosa presentándose con la manifestación del delito hasta su consumación abarcando también tres partes:

a) Manifestación, cuando la ideación del ilícito criminal surge o brota al exterior.

b) Reparación, constituida por los actos preparatorios, que se producen después de la manifestación y antes de la ejecución siendo actividades insuficientes para demostrar la vinculación con el propósito de ejecutar un delito determinado.

c) Ejecución, se presenta en dos aspectos: tentativa y consumación; la consumación existe cuando la violación del derecho protegido se ha realizado, reuniéndose todos los elementos que integran el delito y presentándose todas las características del tipo respectivo.

Para Jiménez de Asúa la tentativa es "cuando la voluntad criminal, se traduce en un caso externo que entra en la esfera de consumación del delito, sin llegar a llenarla y va dirigida claramente a conseguir la objetividad jurídica del delito, pero sin llegar a lesionarla, el acto se llama ejecutivo y la figura a que da lugar se denomina tentativa. Esta puede definirse sintéticamente como la ejecución incompleta de un delito". (46)

En conclusión, todos los actos ejecutivos que -
tenden a realizar un delito que no llega a cometerse, será tentativa.

(46) Jiménez de Asúa, Luis, Ob. Cit., pág. 474.

La tentativa puede presentarse en dos formas:

A) Tentativa Acabada; llamada también delito - frustrado, surge cuando el sujeto ejecuta los actos necesarios encaminados a cometer un delito pero el resultado no se produce por causas ajenas a su querer.

B) Tentativa Inacabada, conocida doctrinalmente como delito intentado, en la que se presentan los actos que lleven a la producción del delito, pero el sujeto por alguna causa omite alguno y el evento no surge, quedando únicamente una incompleta ejecución; cuando el agente, suspende voluntariamente la ejecución de alguno de los actos que tienden a producir un delito, tal actividad será imposible de sufrir pena alguna, porque el arrepentimiento oportuno del sujeto producirá su impunidad.

La tentativa en el delito de defraudación fiscal si se podrá presentar, en el supuesto de que un contribuyente tenga la idea de hacerlo sabiendo de que va a cometer algo malo se resuelve a cometerlo, después empieza por elaborar una declaración fiscal falseada para así omitir algún pago de sus contribuciones, pero al momento de depositarla, la persona que la recibe, le manifiesta que su declaración está mal formulada y que la tiene que hacer correctamente, aquí estaremos frente a una tentativa acabada o delito frustrado. O en el caso de que antes de que le digan al contribuyente de que su declaración está mal hecha, este se arrepiente y no la entrega estaremos frente a una tentativa inacabada.

Según el fisco, la tentativa a los delitos fiscales es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo

tivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la voluntad del agente. Esto se sancionará con prisión de hasta dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si este se hubiese consumado. Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por si mismos delito.

4. CONCURSO DE PERSONAS Y DELITOS.

Primeramente hablaremos del concurso de personas o participación, que consiste en la voluntaria cooperación de varios individuos en la realización de un delito sin que el tipo requiera esa pluralidad.

En cuanto al artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, este no nos exige esa pluralidad para la realización de la defraudación fiscal que describe este tipo. Se pueden ejemplificar muchos supuestos en los que se presente la participación; como es el caso de la persona moral que lleve a cabo una defraudación al fisco, desprendiéndose el grado de participación de los socios o asociados de esta o las personas que intervengan en el ilícito como son el autor material (el que elabore una declaración falsa o alterada), autor intelectual (el que concibió la idea), los cómplices que contribuyen secundariamente o si todos originaron el hecho delictuoso serán coautores.

A este respecto el Derecho Fiscal nos dice quiénes son responsable en la defraudación fiscal y son los que:

- a) Concierten la realización del delito.
- b) Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.
- c) Cometan conjuntamente el delito.
- d) Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo
- e) Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- f) Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

g) Auxilien a otro después de su ejecución, cum
pliando una promesa anterior.

Respecto al encubrimiento en los delitos fisca--
les, es responsable, quien sin previo acuerdo y sin haber parti
cipado en él después de la ejecución del delito:

a) Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade
u oculte el objeto del delito a sabiendas de que prowenia de és
te, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su -
ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.

b) Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir
las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción
de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las hue-
llas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el incul
pado el objeto o provecho del mismo.

Este encubrimiento se sancionará con prisión de
tres meses a seis años.

El concurso de delitos, se dará cuando un mismo
suejto es autor de varios delitos. Esto se podrá presentar de -
varias formas; si con una sola actuación se infringen varias --
disposiciones penales, o cuando una conducta reiteradamente de-
lictuosa, puede lesionar el mismo bien tutelado por el derecho,
por ejemplo, un contribuyente hace falsas sus declaraciones par
ciales, para que en la anual tenga un beneficio (delito conti-
nuado), también habrá concurso, cuando haya una pluralidad de ac-
ciones y de resultados.

En la pluralidad de acciones y resultados se es-
tá frente al llamado concurso real o material y este produce la

acumulación de sanciones. Si un mismo sujeto es responsable de varias infracciones penales o ejecutadas en diferentes actos, es claro que proceda la acumulación. La doctrina señala tres - diversos sistemas de represión para los casos de concurso real o material, a saber; acumulación material, absorción y acumulación jurídica. En el sistema de acumulación material se suman - las penas correspondientes a cada delito. En el de la absorción, sólo se impone la pena del delito más grave, pues se dice que - éste absorberá a los demás. En la acumulación jurídica se toma como base la pena del delito de mayor importancia, pudiéndose - aumentar en relación con los demás delitos y de conformidad con la personalidad del culpable.

Nuestra legislación positiva manifiesta en relación al concurso de delitos, lo siguiente: en el caso de concurso ideal (unidad de acciones pluralidad de resultados), se aplicará la pena correspondiente al delito que merezca la mayor, la cual se podrá aumentar hasta en una mitad más del máximo de duración, sin que pueda exceder de las máximas señaladas en el título segundo del libro primero.

En caso de concurso real (pluralidad de acciones y de resultados) se impondrá la pena correspondiente al delito que merezca la mayor, la cual podrá aumentarse hasta la suma de las penas correspondientes por cada uno de los demás delitos, sin que exceda de los máximos señalados en el título del libro primero.

En caso de delito continuado, se aumentará hasta una tercera parte de la pena correspondiente al del delito continuado (pluralidad de acciones y unidad de resultados).

Todas estas reglas serán aplicables por lo que hace al delito de defraudación fiscal, y se podrán presentar - supuestos en los cuales se tengan que encuadrar, como el sujeto que durante un año ha omitido el pago de alguna contribución mediante engaños y aprovechándose de un error en perjuicio del fisco por las ganancias económicas, que ha obtenido por la venta de algún contrabando, y si el sujeto activo es una persona moral , nos encontraremos frente a una participación o concurso de personas y además un concurso de delitos que serán, la defraudación fiscal y el contrabando, por consiguiente estaremos frente a un caso de concurso real o material.

CONCLUSIONES

Los diversos aspectos tratados en el curso del presente trabajo nos llevan a las conclusiones que a la luz de la doctrina y del derecho se desprenden como consecuencias lógicamente necesarias y que son:

1. En relación al primer capítulo en el que tratamos al Derecho Penal General por separado de los Derechos Penales Especiales, concluyendo lo siguiente:

De acuerdo al artículo 21 Constitucional, es competencia de la autoridad judicial conocer de los delitos fiscales y castigarlos, y de la autoridad administrativa sancionar las infracciones a disposiciones tributarias. De esta forma, desde el punto de vista legislativo mexicano, no puede considerarse la existencia de un Derecho Penal Administrativo con autonomía, porque las autoridades administrativas nunca han conocido de los delitos fiscales, sino exclusivamente de las infracciones.

La defraudación fiscal es un delito especial que forma parte del Derecho Penal Común. Por esto es que existe un Derecho Penal Fiscal Especial, como una rama complementaria del Derecho Penal Común, que tutela los bienes jurídicos que interesan al Derecho Fiscal.

2. Históricamente, se observa que la regulación de delitos fiscales, constituye una de las preocupaciones más sobresalientes de la reforma fiscal, pero sin que hasta la fecha pueda determinarse si esta figura jurídica (defraudación -

fiscal), constituye la forma más perfecta para reprimir los -- ilícitos fiscales. Lo anterior, se debe quizás a que sólo se - contempla como una figura con efectos intimidatorios para la - procuración de mayores cantidades de ingresos en beneficio del fisco y no así como una forma de represión a la criminalidad.

3. Como ya se ha dicho en el cuerpo de este trabajo, la sanción es una consecuencia de la infracción, si esta es penal su resultado será una sanción corporal (privativa de - libertad) y si la infracción es sólo de carácter administrativo la sanción será pecuniaria. En algunos tipos delictivos se puede presentar en forma mixta. Por lo que hace a las sanciones de tipo penal, la aplicación de estas compete exclusivamente al órgano jurisdiccional y en cuando a las pecuniarias estas competen a la autoridad administrativa.

4. El resultado jurídico de llevar a cabo una de fraudación fiscal, es la lesión al objeto jurídico tutelado que es el patrimonio del fisco. Dándose este como un resultado mate rial por el cambio exterior físico que sufre el gobierno al no tener los suficientes ingresos para sufragar el gasto público.

5. El delito de defraudación fiscal se consuma cuando existe un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública al omitir el pago de alguna contribución o disfrutar de un beneficio fiscal ilícitamente obtenido, entendiéndose que el delito se consuma cuando ambas cosas suceden.

El instante consumativo del delito fiscal se pre senta con la liquidación contenida en una resolución cuando es la autoridad fiscal quien determina el adeudo, o en la declaración cuando es el sujeto pasivo quien realiza la determinación.

La regla para la determinación de la cuantía en la defraudación fiscal (art. 100 último párrafo C.F.F.), imposibilita la apreciación del delito continuado. En el supuesto de que un sujeto realice en un periodo fiscal diversos actos - tendientes a defraudar al fisco, no puede considerarse que dicha pluralidad de conductas o hechos constituyan delito continuado en atención a que las contribuciones se generan por ejercicios fiscales y sólo hasta que concluya dicho período puede configurarse el fraude fiscal.

6. El requisito de la querrela para proceder en la defraudación fiscal, constituye una instancia de selección administrativa, sin que conozcan los factores que se toman en cuenta para proceder penalmente, presentándose renuentes. Tomando en cuenta que la defraudación fiscal afecta al erario público y por consiguiente al patrimonio común afectando los intereses colectivos.

Para evitar el posible ejercicio excesivo de la acción penal pública, debe establecerse como condición perjudicial administrativa, que sólo se podrá proceder en via penal - una vez que hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas.

7. Por lo que hace al estudio dogmático del delito de defraudación fiscal, concluimos que:

CONDUCTA. Es un delito de acción, por sus medios comisivos, que son el engaño y el aprovechamiento de error, aunque este último parece de omisión, se necesitan maquinaciones (acción) para aprovecharse del error.

AUSENCIA DE CONDUCTA. No se presenta.

TIPICIDAD. El delito de defraudación fiscal presenta tipo anormal; por cuanto a su autonomía, es un tipo especial que tiene con inspiración el fraude penal.

ATIPICIDAD. Habrá atipicidad cuando los sujetos pasivo y activo no reúnan las calidades exigidas; así también - cuando no se realice el hecho por los medios comisivos establecidos en la ley; por la falta del elemento subjetivo por la falta de objeto.

CAUSAS DE JUSTIFICACION. Consideramos que no pueden presentarse las circunstancias que establecen como causas de justificación. Se descarta el estado de necesidad en atención a la máxima, de que los intereses y deberes públicos están sobre los privados; pensamos que el contribuyente que en cumplimiento de un deber, se omite el pago de alguna contribución, no omitirá con la intención dolosa, sino que sólo se abstendrá de realizar el pago y si en el ejercicio de un derecho se presenta el incumplimiento de la obligación, se estaría en el supuesto de que la ley misma prevé la conducta citada. de esta forma no se presenta el delito de defraudación fiscal, en todo caso se estaría ante una exención.

INIMPUTABILIDAD. Es muy difícil que se de en la defraudación fiscal por algún estado de incocencia, porque como ya hemos dicho el delito en orden a su duración es instantáneo y desprendiéndonos de esta idea es inconcebible que alguien con un trastorno mental pueda cometer fraude al fisco, porque para hacerlo es obvio que se debe estar en plenitud de facultades, para la comisión de este ilícito, por su grado de difícil-

tad en la comisión de este. La única causa de inimputabilidad, sería el menor de 18 años (contribuyente), que el fisco considere responsable del delito, en este caso estaríamos frente una clara causa de inimputabilidad.

INCULPABILIDAD. En principio, sólo el error de hecho esencial invencible opera como causa de inculpabilidad. Ahora bien, el error del sujeto activo puede presentarse respecto de la suposición errónea de una causa de justificación; en este sentido, se considera que el cumplimiento de un deber y el ejercicio de un derecho pueden presentarse en el delito de defraudación fiscal.

El contribuyente que ante el desconcierto de las múltiples disposiciones tributarias actúe en el cumplimiento de un deber o ejercicio de un derecho que no existe (el autor cree actuar justificadamente en el sentido e interpretación de las disposiciones fiscales, aquí se descarta el dolo siendo que la intención del agente consiste en obtener un derecho que considera justo, por estar fundado sobre una pretensión que se estime conforme a derecho).

No es posible que en la defraudación fiscal se presente como excluyente de responsabilidad la obediencia jerárquica, que se puede invocar respecto de los autores materiales del delito fiscal, que actúan obedeciendo órdenes de sus superiores jerárquicos.

La exculpación relativo a la no exigibilidad de otra conducta, es inaceptable atendiendo a los principios de habitualidad y legalidad de la justicia penal. Su aceptación implica

ría una debilitación en la eficacia de la prevención general - que corresponde al Derecho Penal, eficacia ya de por sí disminuida en materia de delitos fiscales.

EXCUSAS ABSOLUTORIAS. Se presenta el pago espontáneo como una excusa absolutoria por razones de utilidad pública.

8. En México existe una actitud negativa o renuente por parte de los contribuyentes en relación al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y en consecuencia el fisco no recauda el 100% de ingresos para cubrir el presupuesto del estado. A nuestro criterio pensamos que las causas de estos son las siguientes:

A) Falta de concientización cívica en la población.

B) La mutua desconfianza entre gobierno y gobernados por consecuencia de los antecedentes y hechos históricos, así como del destino de los ingresos.

C) Complejidad del sistema tributario por sus constantes cambios y por esto existe un desconocimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales.

D) Las cargas fiscales son excesivas en virtud de una deficiente planeación financiera.

E) Existe una gran tolerancia por parte de las autoridades fiscales con respecto a la defraudación fiscal.

En relación a estas problemáticas, a la luz de nuestro entender, ofrecemos como medidas a largo plazo, las siguientes:

güentes:

- A. Una educación tributaria obligatoria, desde los primeros años escolares.
- B. Una conciencia cívica, en todos los sectores.
- C. Campañas de información, propaganda y publicidad.
- D. Mejoramiento del sistema tributario.
- E. Se requiere una justa y debida identificación de los defraudadores fiscales por parte de las autoridades fiscales.
- F. Regresar al fraude fiscal específico.

BIBLIOGRAFIA

ABARCA DIAZ, Ricardo, "El Derecho Penal en México", Ed. Jus. México 1942.

AFTALION, Enrique, "Tratado de Derecho Penal Especial" Tomo II, Ed. La Ley, Buenos Aires 1969.

CASTELLANOS TENA, Fernando, "Lineamientos Elementales de Derecho Penal". Ed. Porrúa México 1976 (12a.)

CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl, "Derecho Penal Mexicano", Parte General, Ed. Antigua, México 1961 (7a.)

CUELLO CALON, Eugenio, "Derecho Penal", Parte General, México 1963 (9a.).

FERRER SAMA, Antonio, "Comentarios del Código Penal", Tomo I, Ed. Murcia, 1964 (1a.).

JIMENEZ DE ASUA, Luis, "La Ley y el Delito", Ed. Hermes, Buenos Aires 1963, (4a.).

JIMENEZ DE ASUA, Luis, "Tratado de Derecho Penal, El Delito", Tomo II, Ed. Lozada, S. A., Buenos Aires 1958 (2a.).

JIMEZ HUERTA, Mario, "La Tipicidad", Ed. Porrúa, México 1953.

LOMELI CERESO, Margarita, "Derecho Fiscal Represivo" Ed. Porrúa, México 1979.

MURACH, Reinhart, "Tratado de Derecho Penal" Trad. por Juan Córdoba Roda, Ed. Airel, Barcelona 1962.

PAVON VASCONCELOS, Francisco, "Manual de Derecho Penal Mexicano" Parte General, Ed. Porrúa, México 1967 (2a.)

PAVON VASCONCELOS, Francisco, "Algunas Cuestiones en Torno a los llamados Delitos Fiscales", Rev. Criminalia año XXII No. 12, México 1956.

PORTE PETIT, Celestino, "Apuntes de la Parte General del Derecho Penal", Ed. Porrúa México 1978. (4a.)

PUGLIESE, Mario, "Derecho Financiero", Fondo de Cultura Económica, México 1939.

SANCHEZ CORTEZ, Alberto, "El Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal", Criminalia Año XVII, 1951.

SERRA ROJAS, Andrés. "Derecho Administrativo II", Ed. Porrúa, México 1979. (9a).

RIVERA SILVA, Manuel, "El Procedimiento Penal", Ed. Porrúa, México 1944.

VILLALOBOS Y TRUJILLO, Raúl, "Derecho Penal Mexicano", Parte General, Ed. Porrúa México 1969 (2a.).

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México
1987.

Código Penal para el D. F., México 1987.

Código Fiscal de la Federación, México 1987.