

186
2ej-



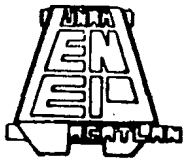
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ACATLAN"

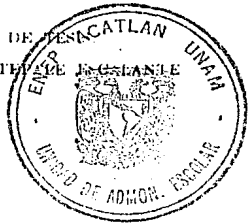
"ESTUDIO DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA:
VICTOR FERNANDO LUCIO RIOS



ASESOR DE TESIS
LIC. EDUARDO TELLO ESCOBAR



ACATLAN, EDO. DE MEXICO

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

1992



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 DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL"

INTRODUCCION

CAPITULO I

DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO

	PAG.
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	2
2. TEORIA AUTONOMISTA DEL DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO.....	6
a) Teoría de James Goldschmidt.....	
b) Otras Opiniones a Favor.....	
3. TEORIAS QUE CONSIDERAN AL DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO PARTE DEL DERECHO PENAL.....	11
4. LA DOCTRINA EN MEXICO.....	15
5. NUESTRA OPINION.....	17

CAPITULO II

ANTECEDENTES HISTORICOS Y DERECHO COMPARADO

1. ANTECEDENTES HISTORICOS.....	22
a) El Pueblo Hebreo.....	
b) Roma.....	
c) Monarquía Nacional Inglesa.....	
d) Francia.....	

	PAG.
2. DERECHO COMPARADO.....	29
a) Italia.....	
b) Brasil.....	
c) Estados Unidos.....	
d) Alemania.....	
3. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS EN NUESTRO PAIS.....	33
a) Epoca Prehispánica.....	
b) Epoca Colonial.....	
c) Epoca Independiente.....	

CAPITULO III
EL ILICITO TRIBUTARIO

1. LA OBLIGACION DE PAGAR TRIBUTOS.....	40
2. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	44
a) El Hecho Imponible.....	
b) Sujetos de la Relación Tributaria.....	
Sujeto Pasivo - Diferentes Sujetos Pasivos.....	
Sujeto Activo - Diferentes Sujetos Activos.....	
3. CONTRIBUCIONES, CLASES DE CONTRIBUCIONES.....	54
a) Características de las Contribuciones.....	
b) Derechos.....	
c) Contribuciones Especiales (De Mejora, de Gasto).....	
d) Aportaciones de Seguridad Social.....	

- e) Impuestos (Clasificación de los Impuestos,
Características de los Impuestos.....
- f) Ilícito Tributario.....
- g) Clasificación de las Infracciones.....
- h) Conclusiones Aplicadas al Delito de Defraudación
Fiscal.....

CAPITULO IV

DEFRAUDACION FISCAL GENERICA

- 1. EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL..... 79
 - Sus Elementos.....
- 2. LA CONDUCTA..... 83
 - a) Acción, Omisión y Comisión por Omisión.....
 - b) Algunas Clasificaciones.....
 - c) Aspectos Negativos de la Conducta en el Delito
de Defraudación Fiscal.....
- 3. EL TIPO..... 91
 - a) Elementos Objetivos, Subjetivos y Normativos
del Delito.....
 - b) Referencias del Tipo de Defraudación Fiscal.....
 - c) Sujeto Activo del Delito.....
 - d) Sujeto Pasivo del Delito.....
 - e) Objeto Jurídico.....
 - f) Aspectos Negativos.....

4.	ANTI JURIDICIDAD.....	98
	a) Formal, Material.....	
	b) Objetiva, Subjetiva.....	
	c) General, Penal.....	
	d) Elementos Negativos	
	(Legítima Defensa, Estado de Necesidad, Cumplimiento de un Deber, Ejercicio de un Derecho, Impedimento Legítimo)	
5.	IMPUTABILIDAD.....	106
	a) Elementos Positivos.....	
	b) Elementos Negativos.....	
	(Estado de Trastorno Mental Permanente y Transitorio)	
6.	LA CULPABILIDAD.....	109
	a) Dolo.....	
	b) Culpa.....	
	c) Preterintencionalidad.....	
	d) Elementos Negativos.....	
	(Eximentos Putativos, Temor Fundado, Obediencia Jerárquica)	
7.	PUNIBILIDAD.....	114
	a) Elementos Positivos, Penalidad del Delito de Defraudación Fiscal.....	
	b) Condiciones Objetivas de Punibilidad.....	
	c) Sanciones al Delito de Defraudación Fiscal.....	
	d) Elementos Negativos.....	
	(Excusos Absolutorias).	

PAG:

8. TENTATIVA Y PRESCRIPCION:..... 120

CAPITULO V

DEFRAUDACION FISCAL ESPECIFICA

FRACCIONES I, II, III, IV y V, DEL ARTICULO 109, DEL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION..... 125

P R O L O G O

La Defraudación Fiscal es el problema que enfrenta nuestro país y que cada día va creciendo más severamente, lo cual afecta definitivamente al Estado, que ve disminuidos sus ingresos y con esto dispone de menores recursos para proporcionar los servicios que requiere su población.

El Gobierno ha procurado luchar contra esta problemática sancionando con suma severidad a los infractores fiscales, en especial a los defraudadores y tipificando un mayor número de conductas dentro de la defraudación fiscal específica. El Gobierno pretende combatir el problema mediante una política basada en el temor causado al contribuyente, por una intensa persecución de las autoridades fiscales, por el temor de recibir fuertes multas y un castigo privativo de libertad, que de acuerdo a las actuales políticas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público aún con la devolución de las cantidades defraudadas al Fisco, la autoridad administrativa se niega a otorgar el perdón al contribuyente y evasor (es un delito perseguible previa querrela al que por lo tanto el ofendido, en este caso la autoridad fiscal puede otorgar el perdón) como una amenaza para que otros contribuyentes observen que una vez detectado el delito por la autoridad administrativa, no tienen posibilidad de evitar las fuertes sanciones penales aplicables al mismo.

Interesante resultará el tratar determinar si el tipo que prevee el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación que tipifica el delito de defraudación fiscal y el 109 del mismo código que tipifica conductas equiparables al mismo delito, efectivamente enuncian delitos adecuables a los elementos del delito en general, así como si estos delitos deben o no tratar

se de acuerdo a las reglas de este Derecho Penal Federal o --
por ser delitos especiales deberán sujetarse a reglas diferen-
tes a las de este Derecho.

C A P I T U L O I

DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:
2. TEORIA AUTONOMISTA DEL DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO.
 - a) Teoría de James Goldschmidt
 - b) Otras Opiniones a Favor
3. TEORIAS QUE CONSIDERAN AL DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO PARTE DEL DERECHO PENAL.
4. LA DOCTRINA EN MEXICO.
5. NUESTRA OPINION.

CAPITULO I

DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO

a) Planteamiento del Problema:

El delito del cual pretendo realizar mi modesto análisis, es un delito no tipificado dentro de la Ley Penal General, el Código Penal, sino dentro de una ley especial, en este caso el Código Fiscal de la Federación, en el Título IV, Copítulo II, de los denominados "delitos fiscales", es decir, es un delito que forma parte del llamado Derecho Penal Fiscal, éste a su vez forma parte del Derecho Penal Administrativo, pero por ahora sólo nos limitaremos a esbozarlo, para posteriormente, tratar de explicarlo.

Para Maggiere el Derecho Administrativo, es el "Sistema de normas que regulan las relaciones entre la administración pública al obrar por finalidades propias, y sus sujetos subordinados. (1)

Para Laubadere es la rama del Derecho Público Interno que comprenden la organización y la actividad de lo que correctamente se llama Administración. (2)

Y Mauriu lo define como "la rama del Derecho Público que regula: 1o. La organización de la empresa de la administración pública y de las diversas personas administrativas en las cuales ha encarnado; 2o. Los poderes y los derechos que poseen esas personas administrativas para manejar los servicios públicos; 3o. El ejercicio de estos poderes y de estos derechos por la prerrogativa especial, por el procedimiento de acción de -- oficio y las consecuencias contenciosas que se siguen". (3)

- (1) Cit. Hernández Esparza, Abdón: "El Delito de Defraudación Fiscal", --- Edit. Botas, México, 1962, pág. 21.
- (2) Cit. Hernández Esparza, Abdón: Ob. Cit. pág. 21.
- (3) Cit. Fraga, Gabino: "Derecho Administrativo", Edit. Porrúa, México, -- 1984, pág. 91.

Ahora bien, la Administración Pública, requiere que por -
 lo general, sus disposiciones vayan acompañadas de sanciones y
 cuando esta sanción se traduce en pena, es decir, la infrac---
 ción se castiga con una determinada penalidad, podemos hablar-
 entonces del "Derecho Penal Administrativo".

Dos de las definiciones más acertadas y más citadas por -
 la doctrina acerca del Derecho Penal Administrativo son las de
 los destacados juristas Luis Jiménez de Asúa y James Goldsch-
 midt. Para el primero el Derecho Penal Administrativo es "el-
 conjunto de disposiciones que asocian al incumplimiento de un
 concreto deber de los participantes con la Administración una-
 pena determinada." (4)

Goldschmidt lo define como "el conjunto de aquellos dispo-
 siciones mediante las cuales la Administración estatal encargo
 da de favorecer el bienestar público estatal, vincula a la ---
 transgresión de una disposición administrativa como supuesto -
 de hecho, una pena como consecuencia administrativa." (5)

En México, Andrés Serra Rojas (6) define al Derecho Penal
 Administrativo como "la rama del Derecho que se propone un es-
 tudio especializado sobre los categorías delictivos y las san-
 ciones que tiene a su disposición el Estado para el asegura---
 miento de los servicios públicos y demás actividades que regu-
 len el interés social." Concluye diciendo: "El Derecho Penal-
 Administrativo es la disciplina que tiende al establecimiento-
 de las infracciones y delitos administrativos necesarios para-
 el funcionamiento del individuo y de la comunidad."

(4) Jiménez de Asúa, Luis: "Tratado de Derecho Penal", Tomo I, Edit. Losg
 da, S:A., Buenos Aires, 1964, pág. 49.

(5) Cit. Lonelí Cerezo, Margarita: "Derecho Fiscal Represivo", Edit. Porr
 rúa, México, 1979, págs. 133 a 135.

(6) Serra Rojas, Andrés: "Derecho Administrativo", Vol. 2, Edit. Porr
 rúa, México, 1985, págs. 492 y sigs.

Dentro de este Derecho Penal Administrativo la doctrina ha considerado que existen tres tipos de transgresiones:

a) Faltas de policía; que son desobediencias a los reglamentos de policía.

b) Controversias a las normas que establecen deberes de los particulares hacia la Administración Pública, estipuladas en leyes administrativas. Por su importancia económica sobresalen dentro de éstas, las leyes fiscales y tributarias.

c) Faltas de disciplina o contravenciones a los reglamentos o leyes que rigen una especial relación de subordinación entre ciertas personas y la Administración, por motivos de interés público, por ejemplo: vínculos que existen entre la Administración y empleados y funcionarios públicos.

A éste último en realidad se debe de excluir de la clasificación, ya que estas son medidas disciplinarias, como ya hemos expuesto, que se imponen a los servidores de la Administración que incurrir en una determinada falta, por lo que van dirigidas a un pequeño sector de orden interno de la propia Administración, y no trascienden a la esfera de relación con los administrados.

El problema que nos presenta el Derecho Penal Administrativo es el poder determinar si éste forma parte de otro derecho, que es, el Derecho Penal o si es un derecho autónomo y de existencia propia. El problema definitivamente no es fácil de dilucidar, aunque también es cierto que en México casi por unanimidad la doctrina coincide en considerar que forma parte del Derecho Penal común, y por lo tanto su no autonomía, en el terreno internacional en cambio las opiniones están más divididas y se ha discutido el problema desde principios de este si-

glo. Y es, tan relevante el problema, que su importancia no - la adquiere en el aspecto teórico solamente, como pudiera pensarse, sino también en el práctico, ya que si se determinara - que este Derecho Penal Administrativo es efectivamente autónomo no tendrían por qué aplicarse los principios del Derecho Penal común, sino se aplicarían disposiciones y principios propios de ese derecho.

Una rama del Derecho se puede considerar autónoma cuando contiene tres características a decir de Enrique R. Aftilón:
(7)

Autonomía Legislativa: es decir, un cuerpo de leyes donde estén plasmados las disposiciones relativas a esa materia.

Autonomía Didáctica: contener entonces, sistemas y métodos de enseñanza propios a su materia y diferente a otras materias.

Autonomía Científica: la cual existe sólo si ésta ha creado un sistema completo de principios propios, que se aplican a determinado sector de la realidad jurídica que constituye el objeto particular de la misma disciplina, sin que, por tanto, ésta tenga necesidad de recurrir por regla general a los principios de la rama del derecho que les separa. (8)

Trataremos de determinar si el Derecho Penal Administrativo cumple con estas características luego de observar los criterios de las dos corrientes.

(7) Cit. Lamelf Cerezo, Margarita: "Derecho Fiscal Represivo", Edit. Porrúa, México, 1977, pág. 130.

(8) Ob. Cit. pág. 130.

A Favor de la Teoría Autonomista.

Goldschmidt

Desde luego, el más destacado autor a favor de la teoría autonomista es sin duda, James Goldschmidt, quien sentó las principales bases de esta teoría, destacan también entre otros Max Ernesto Mayer, Robert Goldschmidt en Alemania, en Italia Gino Zanobini, en España Carlos García Oviedo y Eusebio Gómez, así como Benjamin Villegas en Argentina.

Punto fundamental de la teoría autonomista es la diferencia que encontró James Goldschmidt entre el injusto o ilícito administrativo y el ilícito penal, ya que considero que el contenido material de lo injusto en el delito contra la justicia se caracteriza por el daño o puesta en concreto peligro de un bien jurídico, mientras que el delito administrativo se agota en descuidar la obediencia que se debe a la Administración Pública y su importancia no transgrediendo del marco de los intereses administrativos (E. B. Schmidt) (9). Por ello el que comete una infracción administrativa no se comporta de modo diferente frente al Derecho, sino sólo frente al bienestar general, frente a los intereses de la Administración del Estado.

Goldschmidt parte de la idea de considerar que el particular tiene derechos y deberes que le corresponden como individuo y que son los que determinan su posición dentro del orden jurídico, mientras que aquellos deberes que le competen en su personalidad como miembro frente a la colectividad tienen que ser de otra naturaleza, de segundo rango y no pueden referirse, sino a su posición frente a la Administración. Las infracciones de estos deberes caen en el primer caso, como violaciones del Derecho (del orden jurídico) en el ámbito del Derecho Penal Constitucional. En el segundo, en el Derecho Penal Admi

(9) Cit. Mattes, Heinz: "Problemas de Derecho Administrativo", Edit. Revisitas de Derecho Privado", Madrid, 1979, pág. 8.

nistrativo, que no debia tener nada en común con aquel y por eso tendria que ser rigurosamente separado de él.

De este modo, según Goldschmidt, el Derecho Penal Administrativo sería sólo un pseudoderecho de la contravención, de los preceptos del Derecho Penal Administrativo, no podría surgir ningún injusto, pues el delito administrativo aparece, sólo como un injusto jurídico a causa de su lesión inmediata de la sanción jurídica estatal del poder penal de la Administración; como acción punible sigue siendo lo mismo antes que después, una infracción administrativa. A consecuencia de su vez tidad jurídica externa el Derecho Penal Administrativo aparece como un bastardo del Derecho y de la Administración, pero por su esencia sigue siendo Administración. (10)

El orden jurídico con arreglo a esto, consiste en la delimitación y aseguramiento de la esfera individual. El fin del Derecho es la protección de las esferas humanas de la voluntad el fin de la Administración es la promoción del bien público y estatal.

Goldschmidt obtiene como conclusión:

1.- El delito está referido al valor de justicia, mientras que las normas del Derecho Penal Administrativo son creaciones positivas del Estado que no están engendradas por la convicción ética interna de la comunidad, sino por la voluntad del Estado, están referidas al valor del bienestar público, en ellas no habla a los individuos la fuerza de la convicción común, sino la fuerza externa de la asociación al miembro.

2.- La acción antijurídica se dirige formalmente contra una actuación de voluntad, el operar de la Administración. A consecuencia de la regulación jurídica estatal del poder adm-

(10) Mattes, Heinz: Ob. Cit. pág. 184.

nistrativo, el mandato administrativo reviste con frecuencia - la forma de una ley, por eso no modifica en nada su naturaleza de mandato administrativo, pues está dada por el Estado como - portador del poder soberano, no por el legislador - aunque ex-- ternamente lo sea por factores diferentes-. Con arreglo a es- to la antiadministratividad es también formal, pero no mate-- rialmente antijuridicidad. (11) Por tanto el delito ataca de rechos subjetivos, mientras que la infracción administrativa - ataca, como hemos dichos, los intereses de la Administración.

A pesar de lo anterior Goldschmidt considera que no exis- te una diferencia absoluta entre las acciones antijurídicas y- administrativas, sino que ésta es relativa y que depende de -- las concepciones locales y temporales o cual de los dos grupos pertenece un delito, por lo que considera que todos los deli-- tos son capaces de ambas concepciones. El tipo es lo que me-- jor permite reconocer a qué grupo pertenece un delito; un deli- to dirigido contra el Estado administrador como tal, sigue --- siendo delito administrativo, en tanto que no venga en conside- ración más que la infracción del precepto: puesto que de ahí - se infiere que se trata de un precepto administrativo dictado- en el interés del imaginario bien público. Se convierte en de- lito jurídico tan pronto como viene en cuestión la esfera de - poder del administrador como objeto real de protección.

3.- Considera que la imposición de la pena en el delito- tiene un sentido ético, mientras que la pena administrativa -- pertenece a la actividad administrativa como reacción al apoyo exigido, pero omitido, al ciudadano del Estado como órgano au- xiliar de la Administración del Estado, por consiguiente no es administración de justicia, sino acto administrativo, y por -- ello la consecuencia del injusto del delito administrativo es- un fenómeno del Derecho Administrativo. No infiere daño como- la pena jurídica a la esfera jurídica del portador de una vo--

(11) Mattes, Heinz: Ob. Cit. págs. 188 y 189.

luntad, sino que representa solamente la represión (castigo -- de un órgano auxiliar).

Otras Opiniones a Favor

Roberto Goldschmidt señala que tan es independiente el Derecho Penal Administrativo del Derecho Penal común que en el Derecho Criminal no se pueden establecer penas contra las personas jurídicas, por ser incompatibles con el carácter ético-social de la pena, mientras que en el Derecho Penal Administrativo sí es posible. (12)

Max Ernesto Mayer cree que las normas del Derecho Penal Administrativo se caracterizan por ser culturalmente indiferentes. "Entonces la consideración filosófica-cultural, la norma del Derecho Penal Administrativo se presenta como primaria y - la norma del Derecho de justicia como secundaria. (13)

Eusebio Gómez, afirma, "que existe un Derecho Penal Administrativo que difiere del Derecho Penal Ordinario, pero que - tiene con él notables semejanzas. Difiere en cuanto a la finalidad que persigue, pues en tanto que el Derecho Penal persigue la prevención y represión de la delincuencia considerada - como violación del orden jurídico general y contraria a la convivencia social. El Derecho Penal Administrativo persigue en cambio, asegurar el desenvolvimiento normal de la actividad administrativa, es decir, su finalidad es meramente sancionadora de normas reguladoras de instituciones de Derecho Administrativo. Asimismo, se distinguen en cuanto a las sanciones que tienen función distinta en el Derecho Penal común y en el Derecho Penal Administrativo.

(12) Cit. Jiménez de Asúa, Luis: Ob. Cit. pág. 53

(13) Cit. Jiménez de Asúa, Luis: Ob. Cit. págs. 49 y 50.

García Oviedo expone que la noción de lo ilícito administrativo y de un Derecho Penal Administrativo es una realidad que se concreta en la potestad sancionadora de la Administración, segunda modalidad de la jurisdiccional, que los autores suelen llamar correlativa y disciplinar, y cuyos límites se han en que la Administración únicamente puede definir sus faltas en sus reglamentos y aplicar correcciones en sus actos de mando, dejando expedita la acción de los tribunales de justicia para castigar las acciones de lo Penal. (14)

Benjamín Villegas Bosavilbaso sostiene que median entre el delito y la contravención notas diferenciales específicas que acusan caracteres inconfundibles; la ejecución de oficio se extraña al Derecho Penal; el régimen de la prescripción y de la acción y de la pena, obedece en el Derecho Penal a otros principios; la incriminación de los hechos es mucho más restringida en el delito que en la contravención; la sanción en la contravención puede ser aplicada a personas de existencia ideal, mientras que la sanción en el delito es aplicable al hombre. En consecuencia es indiscutible la existencia del Derecho Penal Administrativo aunque su autonomía, como la de toda ciencia jurídica especializado, no es absoluta; la relatividad es la esencia de todo conocimiento en Derecho. (15)

En Italia Vicente Manzini acepta también la existencia del Derecho Penal Administrativo, y entiende que lo constituye "los preceptos exclusivamente administrativos (de policía y Hacienda), sancionados penalmente. El Derecho Penal en sentido estricto tiene por objeto único o principal la represión de la delincuencia considerada en sí misma como violación del orden jurídico general. El Derecho Penal Administrativo por el contrario interviene con un objetivo meramente sancionatorio de las normas que regulan instituciones de Derecho Administra-

(14) Cit. Castejón y Martínez de Arizala, Francisco: "Derecho Penal Administrativo", Edit. Instituto de Estudios de la Administración Local, Madrid, 1950, pág. 59.

(15) Cit. Lamelí Cerezo, Margarita: Ob. Cit. pág. 138.

tivo o de actos administrativos, o bien cuando tiene carácter constitutivo, se refiere a intereses de policía o de Hacienda regulados en vía principal por normas administrativas y en vía ordinaria por normas penales. (16)

OPINIONES EN CONTRA DE LA AUTONOMIA DEL DERECHO PENAL
ADMINISTRATIVO

Merckel afirma la unidad esencial del Derecho Penal Administrativo y del Derecho Penal Común, señala: "La jurisdicción penal está reservada a los tribunales judiciales, aunque a veces se otorga parte de esa facultad a las autoridades administrativas, implicando ello que no existe un monopolio de la justicia en materia penal, y que la jurisdicción penal queda dividida en dos ramas que son: la justicia penal común y la justicia penal administrativo".

Sostiene Merckel la inutilidad del intento de determinar qué ilícitos corresponden al Derecho Penal Común y cuáles al Derecho Penal Administrativo, pues esta distinción sólo puede efectuarla el Derecho positivo, según lo haya dispuesto el legislador, quien hará la delimitación de las fronteras de los delitos comunes y administrativos y contravenciones. Por ello concluye que el Derecho Penal Administrativo difiere del Derecho Penal Común únicamente en razón de competencia, ya que -- mientras el Derecho Penal Común es judicial, el Derecho Penal Administrativo será administrativo, y si a esto se reduce la diferencia esencial entre ambos derechos, ello dará como resultado que el Derecho Penal Administrativo se considere como Derecho Penal auténtico. (17)

Menegazzi sostiene que la unidad del Derecho Penal general en el que se refunden los llamados derechos penales espe--

(16) Cit. Jiménez de Asúa, Luis: Ob. Cit. pág. 50.

(17) Cit. Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge: "Derecho Tributario Mexicano", Edit. Trillas, México, 1988, págs. 364 y 365.

ciales que no por estar disgregados en leyes distintas del Código Penal han de estimarse diferentes del Derecho Penal Común. (18)

Para Mezger el delito administrativo no es objeto del Derecho Administrativo sino parte integrante del propio Derecho Penal. Debe por tanto afirmarse que el llamado delito de policía o delito administrativo cae bajo las reglas generales del Derecho Penal. (19)

Dino Jarach opina, que existen diferentes sanciones penales en el cuerpo del Derecho Tributario, que son antológicamente Derecho Penal; pero son Derecho Penal que no se ha separado del cuerpo del Derecho Tributario, al cual sirve de sanción, -por cuanto es un fenómeno, un proceso de selecciones de especialización del Derecho Penal que no ha sido cumplido, sino en ciertos países solamente, con lo que considera Jarach al Derecho Penal Tributario como autónomo del Derecho Penal. (20)

Sainz de Bujanda opina, "entendemos que no existe ninguna separación sustancial entre lo injusto criminal y lo que ha dado en llamarse lo injusto administrativo. En rigor, la única separación entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las contenidas en otras leyes -cualquiera que sea la naturaleza de éstas últimas- es de tipo formal. Las infracciones y las sanciones aparecen comprendidas en el Código Penal o en leyes administrativas atendiendo exclusivamente a valoraciones político-sociales. Existen infracciones que se incorporan al Código Penal para destacar la especial gravedad que se les atribuye, con arreglo a ese tipo de valoración político-social. Otras quedan subsumidas en el cuadro de la legislación administrativa por reputarse inferior su gravedad para el cuerpo social, o de inferior rango los bienes jurídicos lesiona-

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

(19) Cit. Hernández Esparza, Abdón: Ob. Cit. págs. 32 y 33.

(20) Jarach, Dino: "Cursos de Derecho Tributario", 1er. Curso Básico Interamericano Tributación Real en Buenos Aires, Edit. Escuela Nacional de Hacienda, México, 1975, pág. 109.

dos. Pero entre unas y otras no es posible señalar una línea divisoria sustancial."

Al referirse en especial al Derecho Penal Tributario, señala: "Pienso que este derecho, como parte del Derecho Punitivo General, habrá de absorber la teoría jurídica de la infracción, elaborada con muchos esfuerzos en esta rama del Derecho Público. Corresponde a los penalistas extender al campo tributario las acomodaciones pertinentes, la doctrina de la antijuridicidad, de la culpabilidad y los restantes elementos del delito. Todo régimen fiscal cuyo sistema de sanciones se produce al margen de la doctrina jurídico penal y de los principios generales sobre ilicitud civil o administrativa ha de ser forzosamente irracional y arbitrario."

Las infracciones tributarias constituyen lisa y llanamente, una especie de infracción del orden jurídico de naturaleza sustancialmente idéntica a las incorporadas al Código Penal y a las leyes penales especiales. La circunstancia de que esas infracciones y las sanciones inherentes a ellas, se contengan en leyes de tipo tributario, no alteran la validez de dicha afirmación. (21)

En Italia, Arturo Roco, afirma la imposibilidad de distinguir en cuanto a su esencia, entre delito y contravención, seg teniendo que pertenecen al género próximo de los hechos ilícitos, de las acciones antijurídicas como también los hechos ilícitos del Derecho Privado y Público. En opinión, todos los elementos constitutivos y esenciales del delito, generalmente considerados, son comunes a las contravenciones, son acciones u omisiones productoras de un resultado; b) Son acciones dolosas o culpables; c) Son acciones jurídicamente ilícitas desde el punto de vista del Derecho Penal, violan una orden o prohibición penalmente sancionada. Las leyes administrativas en --

(21) Salnz de Bujanda: "Hacienda y Derecho",

cuanto amenazan penas no son sino leyes fundamentales y la facultad reglamentaria penal está contenida en los límites de la delegación legislativa; d) Son acciones dañosas. Toda contravención es lesión de los intereses del Estado, que éste persigue mediante su actividad administrativa, y desde ese punto de vista es un daño, a la Administración. (22)

En Argentina, Rafael Bielsa señala que si el Derecho Penal Administrativo, según él, comprende tanto a las contravenciones como a los delitos contra la Administración Pública, estando estos indiscutiblemente regulados por el Derecho Penal Común, puede decirse que conforme a esta opinión, el Derecho Penal Administrativo tiene la misma naturaleza del Derecho Represivo Ordinario. (23)

Ernesto R. Gavier señala: "Reconociendo el esfuerzo que representa la teoría del Derecho Penal Administrativo en el campo científico, pienso que ella, no alcanza a justificar la distinción ontológica entre el delito criminal y el llamado delito administrativo, ni la independencia de un Derecho Penal Administrativo con respecto al criminal. En particular no se ha probado que exista diferencia sustancial entre el delito criminal y el denominado delito administrativo.", por lo que cae por su base toda la construcción. (24)

Enrique Aftilón, después de hacer un buen estudio de las teorías autonomistas, critica a las mismas, ya que se muestra contrario a la separación de ramas del Derecho Penal, por lo que señala: (25) "prosiguiendo ese criterio deberían separarse también un Derecho Penal del Trabajo, un Derecho Penal Constitucional, un Derecho Penal Civil, un Derecho Penal Comercial y llegaríamos llevados por esa lógica a hacer desaparecer al Derecho Penal como rama autónoma, pulverizando su contenido y --

(22) Lameli Cerezo, Margarita: "El Poder Sancionador de la Administración Pública Federal en Materia Penal"

(23) Lameli Cerezo, Margarita: Ob. Cit. pág. 177.

(24) Jiménez de Asúa, Luis: Ob. Cit. págs. 52 y 53.

(25) Lameli Cerezo, Margarita: Ob. Cit. págs. 173 y 174.

esparciéndolo por todas las otras ramas del Derecho."

Señala muy acertadamente que "entusiasmados con la belleza de la nueva insula jurídica, sus descubridores no advirtieron suficientemente que al romper intrépidamente amarras con el viejo Derecho Penal Clásico, libaban a la arbitrariedad, al discrecionalismo, la solución de los casos no previstos. -- En efecto si el llamado Derecho Penal Administrativo es una -- disciplina independiente con respecto al Derecho Penal, ya no cabe exigir en todos los casos la vigencia de ciertas garantías fundamentales, hoy del pacífico reconocimiento en el campo de éste último."

4. La Doctrina en México

En México como ya hemos dicho la doctrina considera que el Derecho Penal Administrativo es parte del Derecho Penal Común casi por unanimidad.

Manuel Rivera Silva, por ejemplo así lo ha manifestado. -
(26)

Abdón Hernández Esporza, también coincide en esta opinión considerando al Derecho Penal Administrativo como una subdivisión del Derecho Penal Común y por lo tanto un Derecho Penal Especial (27)

Margarita Lomeli Cerezo considera que el apartamiento de los principios generales del Derecho Penal Común o que conduce la teoría autonomista ocasiona la consecuencia absurda de que se sometan las infracciones menos graves desde el punto de vista social (faltas administrativas y fiscales) a un reglmen

(26) Rivera Silva, Manuel: "Los Delitos Fiscales", Edit. Porrúrra, México, México, 1949, pág. 11.

más duro y con menos garantía para el infractor, que aquél a que se sujetan las infracciones más graves (delito), por lo -- que señala que casi es preferible en muchos casos ser acusado de la comisión de algún delito común y no de las infracciones administrativas, cuyas penas alcanzan actualmente sumas elevadísimas.

Concluye diciendo: "que el Derecho Penal Administrativo y su rama, el Derecho Penal Tributario, no tiene una materia o campo de aplicación propios determinados inequívocamente, pues no existe diferencia esencial o cualitativa ante los delitos y las contravenciones y una misma transgresión puede revertir -- uno u otro carácter, según lo determine el legislador. Tampoco tienen un cuerpo de principios propios y exclusivos, sino -- que necesariamente recurren para todo lo previsto expresamente en las leyes respectivas a los principios del Derecho Penal -- General por consiguiente, indica, esas disciplinas no pueden -- ser consideradas como ramas autónomas, sino que constituyen so lo derechos penales especiales. (28)

Sergio Francisco de la Garza considera que no existe auto nomía científica del Derecho Penal Tributario y del Derecho Pe nal Administrativo, pero sí que existe autonomía legislativa, -- ya que mientras las normas del Derecho Penal Ordinario se encuentran en códigos penales, las normas del Derecho Penal Ad-- ministrativo se encuentran en diversos ordenamientos adminis-- trativos y las del Derecho Penal Fiscal en códigos penales. (29)

Andrés Serra Rojas opina que el Derecho Penal Administra-- tivo depende del Derecho Penal, del cual forma parte y está su bordinado a sus principios y teorías. (30)

(28) Lameli Cerezo, Margarita: Ob. Cit. págs. 180 y 181.

(29) De la Garza Sergio Francisco: "Derecho Financiero Mexicano", Edit. - Porrúa, México, 1985, pág. 802.

(30) Serra Rojas, Andrés: Ob. Cit. pág.

Luis Garrido señala, "No soy partidario de lo que Aftilón llama tendencia atomizadora de la ciencia jurídica. Creo que se debe dar unidad a todo sistema represivo, y que las leyes - especiales de carácter criminal tienen que limitarse a lo establecido en el Artículo 6o. de nuestro Código Penal, por lo que en materia hacendaria se debe legislar únicamente lo necesario para proteger el patrimonio del fisco, dejando al Código Penal todo lo referente a disposiciones generales de acuerdo con lo que dispone el referido Artículo 6o., evitándose lo pernicioso práctico de multiplicar innecesariamente las normas legales. - (31)

Raúl Rodríguez Lobato, (32) al referirse al Derecho Penal Fiscal, estima que el Derecho Penal es uno sólo, que su finalidad es la de satisfacer una necesidad jurídica consistente en sancionar toda violación del orden jurídico, que cuando el Derecho Penal se aplica en materias que originalmente corresponden a otras ramas del Derecho, éstas imprimen a esa aplicación las características que más convienen a la finalidad que persiguen, pero no por esto el Derecho Penal Fiscal, va a ser autónomo.

5. Nuestra Opinión

Pasaremos a dar nuestro punto de vista sobre la controversia del tema que estamos tratando, para lo cual desde luego -- partimos de las bases de los autores ya citados.

En particular nos encontramos definitivamente a favor de considerar al Derecho Penal Administrativo como una rama del Derecho Penal General, pero reconocemos así como lo hace Sergio Francisco de la Garza (33). El que le imprime ciertas ca-

(31) Garrido, Luis: "Revista Criminalista, Los Delitos Fiscales", junio de 1959, pág. 290.

(32) Rodríguez Lobato, Raúl: Ob. Cit.

(33) De la Garza, Sergio Francisco: Ob. Cit. pág. 803.

características, que no por eso cambian su estructura del Derecho Penal.

Coincidimos con Merkel, en rechazar la idea de James Goldschmidt de considerar que el que comete un injusto administrativo se opone a la administración o sólo al bienestar público y el que comete un delito penal se opone al orden jurídico, ya que todo derecho precisamente lo que se propone es el bienestar público, como finalidad última, aún cuando estuviésemos hablando de un Derecho Civil o Mercantil. (34) Además no podemos aceptar esa oposición entre Administración y Derecho, -- pues precisamente una de las características de la función administrativa es el estar subordinado al Derecho, de otro modo sería el aceptar que la administración pública puede arbitrariamente crear normas y aplicar sanciones, aduciendo supuestas finalidades de bienestar público y perjudicar a cuanto particular quisiera para satisfacer los deseos de funcionarios de la Administración Pública, aumentando con ésto la ya muy justificada desconfianza que sienten los particulares por la Administración Pública. Sentimos con esto, que la Administración Pública es cierto que actúa en muchas ocasiones arbitrariamente, pero no por el hecho de que no esté obligada conforme a De

- (34) Basta con leer cualquier definición de Derecho para darnos cuenta de esto, como ejemplo citaremos la que el mismo Goldschmidt propone, el cual lo define como "el complejo de normas generales e inquebrantables, producidas por la cultura de una comunidad e inspirándose en la justicia, las cuales para posibilitar la coexistencia de los hombres, les imponen deberes de un hacer u omitir típicamente correlativo con derechos, señalando regularmente contra la violación de los deberes una represión de la comunidad organizada". En esta acertada definición, desde nuestro punto de vista, el mismo Goldschmidt nos indica al hacer notar que es para posibilitar la coexistencia de los hombres, que todo Derecho va destinado al bienestar general.

recho, sino al contrario por pasar sobre ese Derecho al que es tán obligados a respetar, pero tan es así que la Administra--
ción debe someterse a Derecho, que el particular cuando comete
estas arbitrariedades en su contra tiene recursos como el Amparo
ro, para tratar de evitar estas arbitrariedades.

Tampoco coincidimos con Goldschmidt en la idea de que el-
delito esté referido al valor justicia y el delito administra-
tivo al valor bienestar público, ya que debemos recordar que -
uno de los fines del Derecho es precisamente la justicia y es-
to no está constreñido únicamente a una de sus ramas, sino pa-
ra todo Derecho, es imposible el concebir la idea de algún de-
recho no inspirado en la idea de justicia.

Las penas en los delitos administrativos, no pueden ser-
ojenas a la ética como lo señala Goldschmidt, pues precisamen-
te esa sería justificación para que por este tipo de delitos -
se sancionen más gravemente en muchos casos, como veremos en -
capítulos posteriores, que delitos que representan un mayor --
grado de peligrosidad para la sociedad en general, lo cual de-
finitivamente resulta muy peligroso, pues es dar demasiadas --
atribuciones a los funcionarios de la Administración Pública,-
lo que nos hace recordar una muy acertada cita de Luis Jiménez
de Asúa (35), que señala: Aunque en el pensamiento de James --
Goldschmidt estuviera el deseo y el propósito de no sancionar-
con penas graves por lo que sólo son faltas administrativas, -
lo cierto es que, en la práctica, en cuanto se otorgan facultades
jurisdiccionales a la Administración, sin las garantías --
dichas que exige el Derecho Penal en su estricto, se vale de -
penas altas, que resultan así de sobremanera abusivas.

(35) Jiménez de Asúa: Ob. Cit. pág. 54.

Consideramos que la administración no realiza un acto materialmente administrativo al ejercer su poder sancionador, si no que se trata de un acto formalmente administrativo, pero materialmente jurisdiccional, ya que la infracción implica la -- violación a una norma y por lo tanto el hacerse acreedor a que se le imponga una pena al transgresor, que es precisamente la función que le corresponde al órgano jurisdiccional.

C A P I T U L O II

ANTECEDENTES HISTORICOS Y DERECHO COMPARADO

1. ANTECEDENTES HISTORICOS

- a) El Pueblo Hebreo
- b) Roma
- c) Monarquía Nacional Inglesa
- d) Francia

2. DERECHO COMPARADO

- a) Italia
- b) Brasil
- c) Estados Unidos
- d) Alemania

3. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS EN NUESTRO PAIS

- a) Epoca Prehispánica
- b) Epoca Colonial
- c) Epoca Independiente

CAPITULO II

ANTECEDENTES HISTORICOS Y DERECHO COMPARADO

1. Antecedentes Históricos

En este capítulo pretendemos hacer un pequeño esbozo de las formas que tomaba y en que se castigaba la defraudación fiscal en la antigüedad, de la manera que se sanciona en algunas otras legislaciones, así como señalar la evolución que ha tenido en materia legislativa la defraudación fiscal en nuestro país.

En la Antigüedad. No existen en la actualidad estudios exhaustivos acerca del fenómeno de defraudación tributaria en los pueblos de la antigüedad, ni de las medidas adoptadas por los gobiernos de estos pueblos para reprimir este fenómeno, lo cual hace que la información con que contamos acerca de estas instituciones en nuestros días aún sea muy vaga.

La aplicación de los tributos y el desenvolvimiento de los sistemas impositivos, dice Armando Giorgetti (36) tuvieron como imprescindible presupuesto la aparición de la propiedad privada. Samuel Hendel por su parte afirma, que el impuesto ha tenido dos orígenes: pudo haber sido establecido desde el exterior como consecuencia de la victoria de una tribu o un Estado sobre otro. Igualmente ha podido surgir como producto de una evolución progresiva dentro de un grupo social determinado. (37)

a) El Pueblo Hebreo

Las limosnas, constituían una severa obligación para el pueblo hebreo; quienes las evadían se hacían posibles de seve-

(36) Giorgetti, Armando: "La Evasión Tributaria", Tomo I

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

ras sanciones corporales. Quienquiera que intentase sustraerse al pago de este tributo era azotado públicamente. Igualmente en el pueblo hebreo regía la obligación del pago de la décima parte de las rentas, como medida mínima impositiva, y los más generosos entregaban a los arcos del fisco el quinto de -- sus rentas. También el pueblo israelita era agobiado por pesados deberes, en los cuales se fundía el carácter religioso del precepto con el tributario y debía cumplirlos ya en especie, -- y en dinero. El hebreo estaba obligado a prestar ayuda y socorro aún a los animales de su enemigo si, oprimidos por carga, se caían en la calle; o debía conducirlos hasta donde estaba su propietario si los hallaba perdidos.

b) Roma

Las principales formas de imposición directa de los romanos fincaban en su origen, especialmente en dos tributos: el -- tributum capitis, establecido inicialmente en medida igual para todos los ciudadanos sujetos a la obligación contributiva, -- y el tributum soli o capitatio terrena, impuesto a los poseedores de tierras, en razón del grado de productividad de los cultivos, de la fertilidad del suelo, de la extensión de la propiedad, etc.

Al parecer en los albores de la monarquía no había otro -- impuesto que el tributum capitis, el cual consistía en una imposición directa personal, que gravitaba, por cierto periodo, -- en medida igual tanto sobre los ricos como sobre los pobres. -- Sucesivamente, también por la arbitraria administración del -- tributo por parte de los funcionarios designados para ello, el tributum capitis terminó por gravitar solamente sobre los plebeyos. Tal grado de protestas suscitó que Servio Tulio, con -- la institución del censo, sobre la base de un catastro, acudió a reparar tan injusta distribución del impuesto, estableciendo una plena igualdad tributaria, proporcionada con la riqueza po

seída por cada contribuyente, tal como esta resultaba por los datos obtenidos por el propio catastro. Y desde entonces los romanos instituyeron la declaración de las fuentes de recursos y de las riquezas, mediante la cual cada ciudadano estaba obligado a presentar la propia declaración, que se inscribía en el catastro, con la evaluación de los bienes poseídos expresada en ases.

El tributum soli, en cambio, constituyó uno de las fuentes de ingresos más regulares para las finanzas públicas romanas y su ordenamiento jurídico, con el tiempo, se fue cuidando y perfeccionando todo lo posible.

El tributum soli, que duró hasta la conquista romana de Macedonia, era personal. Se pagaba, con relación a los bienes poseídos, pero no sobre la propiedad. Esta característica fundamental era esencial para configurar la imposición, porque una interpretación estructural distinta que importare implicar el tributo sobre el fondo, como carga real y perteneciente a éste habría menoscabado o anulado la institución jurídico dominium. Lo cual en cambio, se admitió, y en grande escala, para los fondos provinciales obligados al tributo o al estipendio respecto del emperador o hacia el pueblo romano, en relación, precisamente, con la obligación que afectaba a los fondos de pagar un vectigal o canon. El emperador, el pueblo romano, el titular del vectigal, se consideraban, por tanto, los verdaderos propietarios de los fondos provinciales; el goce, aunque fuere pleno y perpetuo, de que disfrutaban los poseedores, se llamaba possessio.

Otra institución tributaria importante para el pueblo romano fue "la declaración jurada de los réditos"; declaración que el ciudadano romano formaba al magistrado en el acto mismo del levantamiento del censo y como consecuencia de la cual se-

los incluía en determinada categoría de contribuyentes. Esta institución tributaria de los romanos hallaría confirmación en la consideración de que no existiendo en el antiguo mundo grecorromano ningún catastro inmobiliario, en el sentido moderno del término, la única manera de determinar los bienes gravables de los ciudadanos era la de recurrir a tal forma de determinación, hoy acogida por muchas legislaciones tributarias.

En los días de Servio Tulio los romanos tenían la obligación de evaluar ellos mismos los bienes poseídos y denunciados, jurando haberlos estimado según verdad sabida y de buena fe guardada.

La inscripción del ciudadano romano en la tribu, servía no solamente para el enrolamiento militar de leva, sino también para la distribución de la carga fiscal, y, por tanto, para las operaciones de determinación y de recaudación de los tributos. Las operaciones para la aplicación de tributos directos se iniciaban, pues con la inscripción de los ciudadanos en las tribus urbanas y rurales. A consecuencia de las luchas surgidas entre el patriciado y la plebe tuvo lugar entre los romanos una forma activa de participación de la plebe urbana en la administración de los intereses públicos, mediante la creación de los concilia plebis tributa, en los cuales inmediatamente también participaron los plebeyos de las tribus rurales. Estos concilia plebis tributa poco a poco fueron asumiendo mayor importancia, no inferior, en cierto momento a la que tenían los comicios de curias y centurias, una vez que las normas aprobadas por ellos alcanzaron valor de ley, semejantes a las votadas en el comicio centuriato.

Además todos los ciudadanos eran inscritos en los registros anagráficos creados por decisión de Servio Tulio y llamados censos. Aquellos que se sustrajesen o intentaran sustraerse a la inscripción de los censos y por consiguiente también -

al cumplimiento de las cargas fiscales que de ellos derivaban, incurrieran en gravísimas sanciones que llegaron hasta la pena de muerte durante el período de la república, por la omisión de falsa declaración de los bienes poseídos, y la "capitis deminutio máxima" o magna, en los tiempos de Justiniano.

¿En qué consistía la capitis deminutio máxima? Según el Derecho Romano, todo ciudadano con plena capacidad jurídica gozaba de un status que comprendió el derecho a la libertad, o la ciudadanía, y a pertenecer a una determinada familia. La capitis deminutio, significaba la pérdida de alguno o de todos los derechos fundamentales del ciudadano y, por tanto, era el medio adecuado para reducir o anular la capacidad jurídica. Tenía tres graduaciones: la capitis deminutio máxima o magna; la capitis deminutio medio o minor, por la cual el condenado perdía el derecho a la ciudadanía, como en el caso de la aqua et igni interdictio, por la cual le estaba prohibido residir en Roma y en Italia tras de ciertos límites que se le fijaban, y, por último, la capitis deminutio mínima, que importaba para el sujeto sancionado la cesación de su derecho a pertenecer a una familia, si bien conservando tanto la libertad como la ciudadanía, como en el caso de su agregación a otra familia en calidad de filius familias. A consecuencia de tan severa condena, la persona física cambiaba a tal punto su posición ante el Derecho que de sujeto de derecho se transformaba en objeto de derecho. La pérdida de la libertad colocaba al individuo en la ominosa condición de esclavo; la pérdida de la ciudadanía lo convertía en extranjero de su patria y al tener que salirse y desprenderse de la familia, hacía que se considerase al capitis deminutus como si estuviese muerto para los otros miembros del núcleo familiar y para todos los efectos del ordenamiento jurídico romano.

Por tanto, puede decirse con fundamento que las evasiones

fiscales constituyeron la excepción entre los romanos, y ello, precisamente, no sólo por las sanciones tan severas a que eran objeto los evasores fiscales, sino también por la rectitud --- innata del pueblo romano.

Sólo nos resta decir, que bajo el gobierno de Calígula, - el cual para recobrase de los gastos desorbitados y de las ri quezas por él disipadas en festines y orgias, estableció nuevos impuestos sobre todo cuanto existiera, estableciendo penas excepcionales contra los evasores, y para facilitar las infrac ciones tributarios, para herir patrimonialmente a los infracto res, publicaba las leyes con el may r secreto posible, haciéndolas escribir con rasgos tan pequeños que resultaban imposibles de leer.

Etapa Absolutista o de Monarquía. A principios del siglo XVI se comenzó a imprimir carácter regular a la tributación y fijó el Estado los gastos en la cuantía necesarios para llevar adelante los objetivos de la política nacional. En síntesis, - puede afirmarse que el desarrollo y consolidación de la Hacien da moderna obedecieron al triunfo de la soberanía estatal - que las monarquías nacionales trajeron consigo.

Las Monarquías se erigieron en titulares del poder supremo del Estado y consolidaron esa posición -salvo en Inglate--- rra- durante casi tres siglos, hasta que la ideología triunfan te en la Revolución Francesa y los textos políticos en que --- aquella quedó posteriormente plasmada sentaron las bases del - sistema constitucional, como consecuencia el poder real actuó sin limitantes ni cortapisas en lo órbita financiera, la imposición fiscal quedó fundada en el sometimiento político del -- súbdito a la autoridad regia. (38)

(38) Sainz de Bujanda: Ob. Cit. pág. 263..

c) Monarquía Nacional Inglesa

Para principios del siglo XIV se inicia una lucha entre el parlamento y la monarquía inglesa con el objeto de acabar con los beneficios y prerrogativas de los monarcas, logrando establecer parlamento, dos principios de tributación: 1o. Se había eliminado la facultad del rey de imponer impuestos directos sin el consentimiento del parlamento y restringido la de imponer indirectos sin dicha conformidad, ya que tales tributos debían ser justificados, de acuerdo con la costumbre establecida en la Carta Magna; 2o. El parlamento había adquirido el derecho de imponer tributaciones de toda clase, directas o indirectas.

Posteriormente dos documentos se encargan de dejar consagrado el principio de aprobación parlamentaria del impuesto, que había tenido su primer esbozo en la Carta Magna del 1215: La Petition of Rights de 1628 y el Bill of Rights de 1689.

d) Francia

Después de la implantación de un impuesto bajo el reinado de Felipe el Hermoso, su sucesor debía en 1314 hacer frente a una sublevación general; ello obliga a los diferentes monarcas a recurrir a la convocación de los estados generales a fin de obtener el consentimiento en la aplicación de cualquier tipo de impuesto.

Los Estados generales dejaron de ser convocados en el período que media entre 1614 -fecha de su última reunión bajo Luis XIII- y 1789, en que la reaparición de aquellas asambleas en la vida política de Francia sirvió para sentar las bases de su régimen constitucional.

La desaparición de los Estados generales, al culminar el poder de la realeza puso en manos de esta, la plenitud de f --

cultades ordenadoras en materia de ingresos y gastos, por lo que el monarca no encontró delante de sí más autoridad que la del Parlamento, pero este que no se parecía en nada al de Inglaterra sólo se limitaba a promulgar y registrar las leyes, - tal como eran remitidas por el monarca.

2. Derecho Comparado

a) Italia

En el Derecho Positivo Italiano no hay un código orgánico y sistemático que regule toda la materia tributaria, ni tampoco un sistema completo de normas de Derecho Tributario que reúna todas las disposiciones relativas a la represión de las infracciones y de los delitos tributarios.

Los principios generales de la legislación represiva en materia tributaria en Italia, derivan de la Constitución, Artículos 23, 24 y 25 del Código Penal, Libro Primero (de los delitos en general), de la ley 4 del 7 de enero de 1929, de la ley 1 del 5 de enero de 1956 y del Título Único 645 del 29 de enero de 1958.

Los principios fundamentales en que se basa su legislación son: (39)

1) No puede imponerse ninguna sanción penal o administrativa, sino en los casos previstos por la ley.

2) No puede aplicarse ninguna sanción por un hecho que según la ley vigente en el momento de su comisión no constituía violación de las leyes tributarias. (Sin embargo, cabe observar al respecto, que la sanción es aplicable aunque las -

(39) Giorgetti, Amando; Ob. Cit. pág. 190.

disposiciones represivas penales resulten derogadas o modificadas en el momento de su aplicación).

El Derecho Tributario Italiano distingue para sus sanciones a las penales de las civiles, a las que llama también sanciones administrativas.

Las sanciones penales son las previstas por el Código Penal para los delitos (reclusión y multa) y para las contravenciones (arresto y enmienda).

Las sanciones civiles son:

1) La pena pecuniaria; fijada por la ley entre un mínimo y un máximo.

2) La sobretasa: establecido en suma fija, correspondiente al monto del tributo, una fracción o múltiplo de éste.

De carácter accesorio es la clausura de un local público o negocio y el decomiso de las cosas que sirvieron para cometer el delito.

b) Brasil

Aquí, existen cuatro tipos de sanciones para la evasión fiscal:

1) Las sanciones civiles, como son, los intereses por mora y la corrección o actualización monetaria, con lo que evitan la evasión para aprovechar la desvalorización de la moneda.

2) Las sanciones por infracciones de materia tributaria denominadas multas o penalidades de naturaleza pecuniaria son en Brasil gravosas en extremo.

3) Sanciones de naturaleza política: como son la interdicción de establecimientos, prohibición de efectuar transacciones de reparticiones públicas, embargos de mercaderías, --- etc.

4) Las sanciones por infracciones de naturaleza penal: - penas pecuniarias y privativas de libertad. (reclusión o detención)

Tradicionalmente la legislación brasileña se mostró adversa en caracterizar un fraude fiscal como delito, salvo en el caso del contrabando y el de falsificación de estampillas (40) y no fue hasta 1965 que crearon cuatro figuras típicas del delito de sustracción al fisco: a) La falsa declaración hecha en provecho fiscal propio o de terceros; b) Inersión de elementos inexactos u omisión de rendimientos u operaciones en documentos o libros exigidos por las leyes fiscales para exonerarse de impuestos; c) Alteración de facturas; d) emisión de documentos ficticios y aumento de gastos para obtener deducción de tributos. Para la legislación brasileña en estos casos, el delito debe ser siempre doloso.

c) Estados Unidos

El Internal Revenue Code establece al configurar el delito de evasión y fraude tributario que "toda persona que deliberadamente intentare de cualquier modo evadir o frustrar cualquier impuesto establecido en este título o su pago, además de otras penalidades establecidas en la ley, será multada hasta con 10,000 dólares una vez probada su culpabilidad, o condenado hasta a cinco años de prisión, o ambas conjuntamente con las costas del juicio. Establece también para el delito de falta de recaudación y de pago de tributos: toda persona obligada por este título a recaudar, rendir cuenta y pagar cualquier impuesto establecido por el presente título que delibera

(40) Sanpario, Antonio Roberto: Revista de la Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, págs. 41 y 42.

damente omitiere recoudar, rendir cuentas según verdad y pagar el tributo, además de otras sanciones establecidas por la ley será culpable de delito y probada su culpabilidad, será sancionada con multa no superior a 10,000 dólares o a prisión hasta de cinco años, o a ambas conjuntamente con las costas del juicio.

d) Alemania

La legislación alemana distingue entre evasión tributaria en sentido genérico, y la relativa a la materia aduanera.

En el primer caso, la define así: Evasión tributaria son todas aquellas transgresiones a los deberes que las leyes tributarias establecen en interés de la imposición.

En materia aduanera se incluye también cualquier facilitación o favor concedido a quien haya cometido una violación tributaria.

Para la aplicación de penas pecuniarias a las personas jurídicas, dispone que en caso de cometerse infracciones a las leyes tributarias cuando la ley dispone una sanción no es necesario establecer la culpabilidad de la persona física, pudiendo aplicarse pena pecuniaria a la persona jurídica o asociación de personas, además del pago de las costas del proceso penal.

No castiga a quien por error no cumple con sus obligaciones tributarias, en cambio el que por negligencia omite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias es castigado por imprudencia.

Para la legislación alemana la tentativa de evasión ilícita se configura como acción ilícita, estableciendo que la ten-

tativa de evasión es punible y la pena establecida para la acción ejecutada también es aplicable a la evasión tentada.

El Código Tributario de la República Federal Alemana, es el que establece en su Artículo 391 al 419 las normas generales del Derecho Penal para la configuración jurídica y para la represión de violaciones a las leyes financieras, siempre y cuando no estén previstas y sancionadas en otras leyes fiscales.

En el Artículo 402 de su Ley Tributaria establece que: --

1. "quien hallándose sometido a imposición o quien en el carácter de representante o administrador de los negocios de persona sujeta al pago de tributos actúa de manera que el monto de los impuestos debidos al fisco sufra indebidas reducciones o bien se concedan ventajas o excepciones ilícitas, es castigado con pena pecuniaria hasta de 100,000 marcos; 2. el perjuicio fiscal es punible como fraude tributario, únicamente cuando -- las reducciones indebidas de los ingresos fiscales o la concesión de ventajas tributarias ilícitas, dependan de una acción del agente, mediante la cual este se sustrae intencionalmente o por negligencia, a las obligaciones establecidas en interés de la imposición. (41)

3. Antecedentes Legislativos en Nuestro País.

Los antecedentes de la defraudación fiscal en México, se pueden dividir en etapas: a) época prehispánica; b) época de la colonia; y c) época independiente, que la Lic. Consuelo Ornelas Barbosa, llama la época del tributo; la etapa del impuesto y la etapa de la contribución, respectivamente. (42)

(41) Giorgetti, Amando: Ob. Cit. págs. 318, 319 y 320.

(42) Revista Fiscal y Financiera, México, 1977, pág. 11.

a) Epoca Prehispánica.

Hemos dicho que también se denomina del tributo, se considera tributo a la cantidad que paga un vasallo al señor en re-conocimiento al dominio de éste e igualmente es un derecho con-cedido al soberano sobre aquellos que le están sujetos a ser o-bedientes según las leyes, tratados, convenios y reglas parti-culares.

La característica de este tributo es el vasollaje, que sólo tiene como finalidad el enriquecimiento o del monarca o del conquistador, sin el beneficio social. Luego su obtención se hacía por medio de la coacción y sin tomar en cuenta la capaci-dad tributaria.

En el siglo XIV los nahuatlacas quedaron sometidos a los te-panecas, señores Atzcapotzalco, a los que tenían que tribu- tar, pero se invirtieron los papeles al lograr los mexicas su liberdad. Cuando alguno de los pueblos conquistados se revelaba contra los señores de México, Texcoco y Tlacopa, negándose al pago de tributo se declaraba la guerra y ésta cesaba si los rebeldes pedían la paz y se sometían al pago del tributo.

Cuando una persona no podía pagar sus impuestos, el Esta- do lo tomaba como esclavo, vendiéndolo para cobrar la deuda y a los recaudadores o calpixques se les castigaba con la pena -de muerte en el caso de que cobraran más de lo que debían los -subditos.

Dice don Pablo Macedo (43) "Que la coacción fiscal era ti-ránica: el enfermo salda su cuenta al sanar; el insolvente, o -se sujetaba al desempeño de trabajos compensarios, o era vendi-do como esclavo, la vida era por violencia de la ley, función-imponible: la persona, un bien semoviente cotizabile. Sólo que

(43) Cit. Revista Criminalia: Ob. Cit. pág. 291.

daban exentos del tributo los nobles, los sacerdotes y su servidumbre, los guerreros, los menores, los huérfanos, los cantantes y los músicos que podían considerarse como dependientes de los teocallis."

b) Epoca Colonial

Durante la época virreynal la multitud de impuestos y los estancos ahogaban la incipiente economía del país para sufragar los gastos de la corona, el sostenimiento de la tropa y -- tribunales y demás servicios públicos. La defraudación del -- Real erario y los reos de contrabando y de penalidad eran castigados pero el sistema rentístico era tan defectuoso y frecuentemente vejetatoric para el causante, que su organización comenzó a minarse por la inmoralidad de sus servidumbres, que se coludían con las personas que trataban de burlarse de los -- impuestos.

En el año de 1753, don Martín Enriquez estableció la alcabala en la Nueva España, la cual fue un elemento de presión para la elevación de precios, sobre todo en bienes que cruzaban varias garitas y favoreció la aparición del contrabando. A lo que defraudaban al fisco, no pagando lo alcalaba, se les exigía lo omitido y cuatro tantos más, imponiéndose otras penas -- como la presión.

Los indios estaban exentos de pagar la alcalaba, aunque podían incurrir en pago de cárcel y pago del doble impuesto, si vendía mercancías de personas que debían pagar la alcalaba.

Los impuestos y penas por concepto de almojarifazgo (44) -- eran excesivos, y al cobrarlos se cometían muchas injusticias. Existían entre otras, el impuesto de avería, el sistema de registro de mercancías. La falta de registro se castigaba con --

la confiscación de todos los efectos, repartiéndose estos entre el juez, el denunciante y la Real Hacienda.

c) Epoca Independiente.

En el México independiente siguió la imperfecta organización de la Hacienda Pública, hasta bien avanzado el siglo XIX, por frecuentes asonadas y pronunciamientos, y también por el atraso de las ideas que privaban en materia impositiva, pero principalmente por el agio sobre los fondos públicos. Esta situación ocasionó un estado ruinoso para el país, por el desprestigio del régimen tributario, por el abuso impositivo de las distintas facciones políticas y al cambio de teorías económicas, a tal punto que el pueblo se resistía a pagar los impuestos, creciendo la defraudación en forma escandalosa, como ejemplo se puede señalar la contribución decretada el 27 de junio de 1823, que consistía en pagar anualmente el equivalente a tres días de percepción o utilidad.

El 31 de enero de 1856 se dan las ordenanzas de Aduanas, en las que se define al contrabando como la introducción clandestina de mercancías por las costas o lugares que no estén habilitados para el comercio extranjero, salvo en los casos de desgracia inevitable. El contrabando se castigaba con la confiscación de los efectos y el de cualquier medio de transporte que haya conducido la mercancía. Cuando los dueños conductores o capitanes eran aprehendidos se les imponía pena de seis años de presidio y se publicaba su nombre en el periódico.

El 6 de enero de 1872 se expide el "Arancel de Aduanas Fronterizas y Marítimas de los Estados Unidos Mexicanos, con el objeto de acabar con el contrabando en costas y fronteras.

La última de las regulaciones aduanales en el siglo pasado es la Ordenanza de 1891.

Con respecto al impuesto llamado papel sellado, este existía desde la colonia, fue regulado posteriormente por el decreto del 6 de octubre de 1832 y por el decreto del Supremo Gobierno Centralista el 23 de noviembre de 1836. El 14 de febrero de 1856 se da una nueva ley en la que la falsificación de papel sellado es un delito que se castiga por primera vez con dos años de prisión, y se duplica la pena por reincidencia.

Por la ley del 31 de diciembre de 1871 se sustituyó la renta del papel sellado por la renta del timbre. Posteriormente se expidieron cuatro leyes del timbre: 1880, 1887, 1893- y 1906.

En 1928 entra en vigor la ley aduanal, sustituyendo a las ordenanzas de 1891 en la que se distinguen tres clases de contrabando y se castiga con las penas que señala el Código Penal para el robo con o sin violencia, según el caso.

En 1935 se expide una nueva ley aduanal y el 30 de diciembre de 1951 se promulga el Código Aduanero.

El 30 de diciembre de 1947 a iniciativa del secretario de Hacienda, Ramón Beteta se expidió la Ley Penal de Defraudación Impositiva, la cual entra en vigor en 1948 en la que por primera vez se tipifica como figura independiente la defraudación fiscal, ya que se crea el delito de defraudación impositiva, anteriormente esta figura se sancionaba siempre y cuando se adecuara a la figura del fraude genérico tipificado en el Código Penal.

De acuerdo a esta ley, el Delito de Defraudación Impositiva se cometía en estos casos: 1. Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial de pago de impuestos; 2. Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o activida

des menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones -- falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales; - 3. No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuesto; 4. Omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales debe cubrirse su impuesto; 5. Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio; 6. Resistirse a 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, a la -- producción sujeta a impuestos; 8. Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad; 9. Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente el monto de rentas o ingresos gravados.

Esta ley fue duramente criticada, pues adolecía de varios defectos técnicos jurídicos, por lo que su vigencia sólo duró el año de 1948, pues el 29 de diciembre del mismo año por decreto pasó a formar parte del Capítulo V del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación.

C A P I T U L O I I I

EL ILICITO TRIBUTARIO

1. LA OBLIGACION DE PAGAR TRIBUTOS
2. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA
 - a) El Hecho Imponible
 - b) Sujetos de la Relación Tributaria
 - Sujeto Pasivo - Diferentes Sujetos Pasivos
 - Sujeto Activo - Diferentes Sujetos Activos
3. CONTRIBUCIONES, CLASES DE CONTRIBUCIONES
 - a) Características de las Contribuciones
 - b) Derechos
 - c) Contribuciones Especiales (De Mejora, de Gasto)
 - d) Aportaciones de Seguridad Social
 - e) Impuestos
(Clasificación de los Impuestos, Características de los Impuestos)
 - f) Ilícito Tributario
 - g) Clasificación de las Infracciones
 - h) Conclusiones Aplicadas al Delito de Defraudación Fiscal

CAPITULO III

EL ILICITO TRIBUTARIO

1. La Obligación de Pagar Tributos

En este capítulo nos ocuparemos de los aspectos fiscales que dan origen, y que podemos considerar como presupuestos del delito de defraudación fiscal. Consideramos necesario la inclusión de este capítulo en nuestro trabajo, ya que para entender los elementos de nuestra figura de estudio como elemento del delito, debemos previamente tener identificados ciertos -- conceptos, saber cómo nace nuestra obligación contributiva, -- presupuesto indispensable, para que se cometa una defraudación fiscal, quienes intervienen en una relación tributario, etc.

¿Por qué debemos de pagar contribuciones, por qué debemos de pagar impuestos? El fundamento legal para responder a esta pregunta se encuentra en el Artículo 31 de nuestra Carta Magna, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero antes creemos pertinente señalar las razones de hecho que hacen a los legisladores no sólo de nuestro país sino de todos los gobiernos, el plasmar jurídicamente la obligación de los ciudadanos de contribuir a los gastos de sus gobiernos. La obligación de pagar contribuciones a cargo de los ciudadanos, se da como una contraprestación que tiene el ciudadano de un Estado, a cambio del beneficio que de él obtiene, al gozar de un determinado orden jurídico es beneficio de todo aquello que el ente Estatal crea en favor de sus ciudadanos, por citar algunos: "seguridad social", "seguridad jurídica", "organización política y jurídica", etc., pero el Estado necesita de la participación ciudadana para poder otorgar esa clase de beneficios, sería imposible para el Estado generar los ingresos por sí mismo que pudieran aplicarse posteriormente en beneficio de sus ciudadanos, veámoslo desde otro punto de vista como pudie-

ra ser una micro-institución como es el caso de la familia, -- una familia para poder ir creciendo necesita de la participación de los miembros de la misma para ir alcanzando metas que conjuntamente se han impuesto, asimismo, el Estado como macro-institución jurídica también requiere de la participación de sus miembros para subsistir, así como para brindar cada vez mejores condiciones a los ciudadanos que forman parte de ella, -- procurando entonces que estas contribuciones sean lo más equitativas posibles, de tal manera que se graven con más severidad a aquellos que más beneficiados se vean con la prestación que están recibiendo por parte del Estado en el caso de algunas contribuciones y en el caso de otras, debe gravarse de acuerdo a la capacidad contributiva de cada contribuyente, es decir, lo que en tantas ocasiones a nivel político y demagógico hemos escuchado decir a nuestros gobernantes, "que pague -- más el que más tiene". La obligación de contribuir, de pagar impuestos, entonces nace de situaciones reales, y es algo a lo que no debemos negarnos al formar parte de una organización jurídica denominada Estado, pero estos impuestos y contribuciones no deben ser en exceso gravosas como sucede en muchos casos y las contribuciones deben ser aplicadas éticamente, destinadas a la finalidad para la que fueron creadas, al beneficio común.

Decíamos que la obligación de contribuir a los gastos del Estado se encuentra constitucionalmente estipulada en el Artículo 31, Fracción Cuarta de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice:

"Son obligaciones de los mexicanos: IV.- Contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación como del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

En primer término entonces, establece la Constitución la obligación por parte de todos los mexicanos a contribuir a los gastos públicos, pero el texto también ha suscitado algunas discusiones, respecto a si también los extranjeros deben pagar impuestos o si para éstos está prohibida la imposición de los mismos. Esta duda no sólo se desprende de la redacción del texto, sino también del hecho que dicho numeral se encuentra en el Capítulo II, que se denomina "de los mexicanos". No obstante lo anterior, la respuesta la tenemos en que si bien es cierto que el referido artículo únicamente establece la obligación de contribuir a los mexicanos, también lo es que en ningún momento prohíbe la imposición de los mismos por lo que corresponde a la ley ordinaria establecer dichas contribuciones. Así, quedan sujetos a pagar impuestos quienes encuadren como sujetos pasivos en los supuestos establecidos en los textos legislativos ordinarios.

Declara también la Fracción IV que los habilitados para recabar impuestos son la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, es decir, serán los sujetos activos de la relación tributaria y de los cuales hablaremos posteriormente. Estas entidades, de acuerdo al texto constitucional sólo pueden gravar a aquellos contribuyentes que residan en la entidad, por lo que quedarían excluidos todos aquellos que residieran fuera de esa entidad; sin embargo, esto lo debemos considerar sólo parcialmente, puesto que de hecho tanto las entidades como los Municipios crean impuestos indirectos que tienen como sujetos pasivos a todo el que consume bienes o servicios en el ámbito respectivo, ya sea que resida o no en el estado o municipio de que se trate.

La misma fracción establece el principio de legalidad tributario, que consiste en que todo impuesto esté contenido en una ley general, abstracta e impersonal, que provenga del po-

der legislativo. Este principio tiene dos excepciones. La -- primera la constituye el caso de la suspensión temporal de las garantías individuales contenido en el Artículo 29 Constitucional. Bajo este supuesto, se da el caso de que un impuesto pue de ser creado por el Poder Ejecutivo Federal durante un estado de emergencia, al final del cual debe regir nuevamente el prin cipio de legalidad. La segunda excepción está contenida en el Artículo 131 Constitucional que establece que el Congreso Gen eral de la Unión podrá facultar al Ejecutivo para que éste au-- mente o disminuya o suprima los montos de las tarifas de exp ortación o importación establecidas por el propio Congreso y --- también para establecer otras.

La Fracción Quinta también nos declara que los impuestos son creados con el fin de contribuir a los gastos públicos. - Gasto Público lo podemos definir como todo gasto hecho por el Estado -sea o no realizado mediante un acto de gobierno- para dar satisfacción a las necesidades. (45)

La Suprema Corte ha sentado que en vista de que los gas-- tos públicos son fijados en el presupuesto de egresos, y los - impuestos para financiarlos están contenidos en el de ingre--- sos, del análisis de la ley creadora de un impuesto de egresos surgirá a la vista cualquier gravamen que no esté aparejado -- con un gasto público.

La misma fracción nos señala también que los impuestos de ben ser equitativos y proporcionales, de los cuales comentamos en el inicio de este capítulo, únicamente agregaremos en las -

(45) De Andrea Sánchez, Francisco José: "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada", Edit. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M.

cargas impositivas se basa la Legislación Mexicana en la teoría marginalista (46) para tratar de alcanzar esa equidad y esa proporcionalidad que enmarca nuestra Constitución Política.

2. Nacimiento de la Obligación Tributaria

Los preceptos abstractos o generales (que son las normas jurídicas) constan de dos elementos, la hipótesis o supuesto de hecho y los efectos jurídicos que se derivan de la realización de ese supuesto jurídico, las consecuencias que viene a tener la realización del mismo. De ahí que para la realización de los segundos se requiere del supuesto de hecho o los hechos jurídicos.

a) El Hecho Imponible

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

- (46) Esta teoría está basada en la utilidad de los satisfactores, señala que va decreciendo la utilidad de un satisfactor mientras se tenga en mayor proporción, asimismo, económicamente hablando el dinero va cubriendo necesidades primarias en primera instancia, las cuales son elementales, mientras tiene más dinero puede satisfacer necesidades de carácter secundario que ya no son tan elementales pero le van a llevar a tener una mejor vida o un individuo como puede ser comprar una casa, un auto, etc., y cuando tiene más puede satisfacer incluso lujos, que serían necesidades terciarias, de ahí que se pueda dar una progresividad tributaria, o mayor cantidad de ingresos o capacidad contributiva, mayor carga impositiva.

Giannini expresa al respecto: "la deuda tiene su fundamento jurídico en la ley o más precisamente en la situación de hecho que según el ordenamiento tributario, es idónea para hacerla surgir. Por tanto, el medio jurídico del que el legislador se sirve para procurar el erario los ingresos que requiere es el de una obligación pecuniaria que surge para el contribuyente tan pronto como se producen determinados presupuestos de hecho, que varían según las diversas especies de impuestos". - Por tanto la deuda impositiva nace en el mismo momento en que se produce aquella particular situación de hecho a la que la ley vincula todo impuesto singular, y que puede designarse genéricamente como presupuesto del tributo. (47)

Varoni dice, la obligación de satisfacer el tributo nace al producirse el hecho descrito en las leyes particulares de los diversos impuestos como idóneo para determinar el vínculo tributario. (48)

Dino Jarach, sostiene, que según la literatura moderna no hay duda que la obligación tributaria nace por la realización del hecho imponible. (49)

En Ecuador, el profesor Riofrío dice, la obligación tributaria nace al producirse las situaciones jurídicas económicas o de hecho, que de conformidad con la ley, dan origen al crédito fiscal, pero sólo es exigible a partir de la fecha que la ley señale para ese efecto. (50)

Berliri opina que el hecho generador en materia fiscal debe tener la misma importancia que el delito en materia penal. - La obligación jurídico tributaria nace de la ley, esto se fundamenta en el principio de legalidad, similar al del delito en

(47) Cit. Sainz de Bujanda: Ob. Cit. Vol. 4, pág. 26.

(48) Cit. Sainz de Bujanda: Ob. Cit. Vol. 4, pág. 27.

(49) Jarach, Dino: Ob. Cit.

(50)

materia penal "no hay tributo sin ley". (51) Creemos que --- efectivamente el principio de legalidad tributaria tiene similitud y de alguna manera los mismos efectos del principio de legalidad penal, y que ambos principios, constitucionalmente establecidos, en el Artículo 14 y 31 respectivamente pretenden evitar los arbitrariedades de funcionarios en contra de los -- particulares.

En la mayoría de las legislaciones, sobre todo las latinas al hecho generador se ha denominado como el "hecho imponible". Dino Jarach critica este adjetivo de imponible, ya que considera que la obligación no nace de una necesidad de imponer, sino como necesidad de obligación, que el fisco no tiene la facultad de imponer, sino el deber de cobrar la obligación que surge del hecho. (52)

La obligación tributaria tiene su base en una situación - de hecho que la ley Tributaria considera apta para originar el tributo, es decir, para establecer una cierta prestación, en último término pecuniaria, a cargo de aquella persona respecto a la cual se haya realizado el presupuesto. Por tanto, el hecho imponible adquiere importancia fundamental, hasta el punto de ser el elemento imprescindible de la misma, consecuencia de que el tributo sólo se debe cuando se realiza el presupuesto - de hecho y que la Administración Financiera no puede exigir el pago del tributo a aquellas personas que no hayan realizado el hecho imponible. Por tanto sin hecho imponible no existe la - relación tributaria.

El tributarista alemán Hensel, cuya influencia sobre la - doctrina italiana fue muy importante, opina, que "el hecho con junto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas de Derecho Tributario material de cuya concreta existencia (reali

(51) Cit. Sainz de Bujando: Ob. Cit. Vol. 4, pág. 29

(52) Jarach, Dino: Ob. Cit. pág. 72.

zación del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto de hecho del impuesto es, por decirlo así, la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica que puedan subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos crea relaciones obligatorias de naturaleza impositiva y sólo entonces surge la pretensión por parte del Estado. (53)

Francisco de la Garza, señala que, todas las obligaciones del Derecho Tributario tiene una hipótesis o presupuesto normativo que les corresponde. Y a cada hipótesis corresponde una determinada obligación, distinta de las demás. (54)

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

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

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

(53) De la Garza, Sergio Francisco: Ob. Cit. pág. 410.

(54) De la Garza, Sergio Francisco: Ob. Cit. págs. 411 y 412.

Concluye diciendo, el presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero (el tributo) a un determinado ente público. (55)

La legislación Mexicana ha utilizado el término hecho generador y en menor grado también le ha denominado "hecho imponible".

El Código Fiscal de la Federación actual (1981) se refiere al hecho imponible, desde luego sin nombrarlo expresamente, en su artículo sexto, que dice, "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren.

El Objeto del Impuesto, dice Jarach no se identifica con el hecho imponible, es el bien material que entra en la definición del hecho imponible, o aquel objeto que tiene que soportar la carga del tributo en su futura negociación.

b) Sujetos de la Relación Tributaria

Son dos los sujetos que intervienen en la relación tributaria, sujeto pasivo y sujeto activo.

Sujeto Pasivo.- Es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto.

El Código Fiscal de la Federación denomina contribuyente al sujeto principal de la obligación tributaria, pero no lo define.

Es conveniente no confundir al sujeto pasivo y al sujeto

pagador, éste último es el que paga en realidad un gravamen, -- porque su economía es la que resulta realmente afectada con el pago, como sucede con impuestos indirectos, en el caso del Impuesto al Valor Agregado, que deben pagar los comerciantes, es te es el contribuyente, pero el que paga realmente el impuesto es el consumidor final, pues el comerciante sólo traslada el impuesto.

El carácter de sujeto pasivo de la relación tributaria -- puede recaer en:

1. Una persona física.

2. Una persona moral.

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

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

5. Excepcionalmente los Estados y Municipios considerados como entidades públicas pueden ser sujetos de impuesto, como sucedía en el caso de la contribución federal. La contribución federal, de acuerdo con el Artículo 131 de la Ley General del Timbre, se causaba sobre todo entero que se hiciera por impuestos o derechos a UNA entidad local o municipio; normalmen-

te era del 15% de manera que el causante pagaba su adeudo principal y además un 15% por contribución federal, pero cuando se trataba de multas u otro pago que no tuviera como origen un impuesto o derecho, entonces dentro de la cantidad que se pagaba se consideraba incluida la contribución federal. (56)

VI. Las agrupaciones que sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica diversa de la de sus miembros. (Artículo 80 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de --1980). Puede suceder que varias personas sin constituir una persona moral, en los términos del Derecho Privado, unan sus patrimonios o exploten en conjunto determinada fuente de riqueza, en tal forma, que su actividad económica reunida sea algo distinta de la actividad económica de cada una individualmente considerada.

6. Las naciones extranjeras, cuando en ellos se grave al Estado Mexicano. El Artículo 10. del Código Fiscal de la Federación señala, que los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. Y agrega, no quedan comprendidos en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.

En doctrina se habla de sujeto pasivo con responsabilidad directa y sujeto pasivo con responsabilidad indirecta, el primero es la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; es decir, la persona que produce o que es propietaria o poseedora de la cosa gravada que realiza el acto gravado,, etc. (57)

Son sujetos pasivos secundarios, los sujetos pasivos por deuda ajena, en estos encontramos a:

- (56) Flores Zavala, Ernesto: "Elementos de Finanzas Públicas", Edit. Porrúa, México, 1985, pág. 67.
 (57) Flores Zavala, Ernesto: Ob. Cit. págs. 86 y 87.

I. Sujetos pasivos responsables por sustitución: son sujetos del crédito fiscal en sustitución del deudor primitivo, todas las personas que hagan a otros cualquier pago en efectivo o en especie, que sea objeto directo de un impuesto personal ejemplo: los retenedores por concepto de ley. (58)

II. Sujetos pasivos con responsabilidad solidaria, que establece la ley para los terceros a quienes se impuso ciertas obligaciones secundarias con las que no cumplieron, ejemplo: los notarios que no cobren el impuesto respectivo, tendrán una obligación solidaria y deberán cubrirlo.

III. Sujetos pasivos con responsabilidad objetiva: se deriva de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal, porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto.

Sujeto Activo

Los sujetos activos de la relación tributaria son: la Federación, las Entidades Locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios. ←

Son sujetos activos de la relación tributaria, porque son los titulares de la pretensión, es decir, los titulares del crédito tributario, Ernesto Flores Zavala, (59) dice que son los que tienen el derecho de exigir el pago de tributos, pero preferimos adherirnos al criterio de Dino Jarach, ya anteriormente sustentado, que considera al sujeto activo no con la facultad o derecho de hacer el cobro de la obligación tributaria, sino que tienen el deber del cobro de la misma. (60)

De los tres arriba mencionados, la Federación y las Entidades locales tienen facultades de creación, determinación y -

(58) De la Garza, Sergio Francisco: Ob. Cit. pág. 501.

(59) Flores Zavala, Ernesto: Ob. Cit. pág. 53.

(60) Jarach; Dino: Ob. Cit. pág. 72.

recaudación de impuestos, pues los Municipios sólo tienen facultades para recaudar impuestos, mas no para su creación y de terminación. Los impuestos de estos tienen que ser fijados -- por las legislaturas de los Estados. La Fracción II, del Artículo 115 de la Constitución Federal dice: "Los Municipios admi nistrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los -- contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados y -- que, en todo caso, serán las suficientes para atender a las ne cesidades municipales."

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

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

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

Los Estados que sí se han coordinado, la Ley de Coordinación Fiscal en su Artículo Sexto dispone que los municipios de

ben participar en una proporción que no debe ser inferior al - 20% de las cantidades que corresponden al Estado al que pertenezcan, en los Fondos General y Financiero Complementario. El Estado debe cubrir a los municipios sus participaciones en la proporción o forma que establezcan las legislaturas de los Estados.

A esta facultad u obligación que tiene el Estado se denomina "poder tributario", sus características son las siguientes de acuerdo a Giuliani. (61)

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

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

c) Irrenunciable: El estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir: es como el oxígeno para los seres vivientes.

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

(61) Quintana Valtierra Jesús y Rojas Yáñez Jorge: Ob. Cit. pág. 50.

3. Contribuciones, Clases de Contribuciones

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

Las erogaciones a cargo del Estado son atendidas con recursos de variada naturaleza: de índole patrimonial o de derecho privado unos, y de derecho público otros. Los ingresos se deben concebir en sentido lato, es decir, como las entradas que obtiene el Estado, preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico-social. Y los tributos constituyen actualmente la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.

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

El Código Tributario del Uruguay en su Artículo 10 define al tributo como: "la prestación pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. (62)

El Código Fiscal de Jalisco en su Artículo 11, también da una definición acerca del tributo: "son ingresos tributarios,-

(62) De la Garza, Sergio Francisco: Ob. Cit. pág. 318.

las prestaciones en dinero o en especie que por disposición -- legal, se establezcan con carácter general y obligatorio para cubrir gastos públicos.

Giuliani Fonrouge define al tributo como "una prestación -- obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en -- virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho. (63)

Para Bielo las normas tributarias deben contener tres manifestaciones de la actividad del Estado: (64)

1o. Poder Impositivo, que se expresa en el estableci----- miento de las contribuciones dentro de la jurisdicción respectiva y en la extensión lícita.

2o. Administración Financiero y Fiscal, que se expresa - en las normas de competencia de administración financiera, como empréstitos y de la ejecución de las leyes y reglamentos y administración fiscal, dentro de los límites legales.

3o. Jurisdicción Fiscal y Judicial, que consiste en la - potestad de decidir en los casos de controversia entre la entidad pública y el contribuyente.

Por su parte Sergio Francisco de la Garza, señala (65), - que los caracteres del tributo son:

a) Carácter Público.- Ya que el Estado recibe los tributos en virtud de su soberanía o potestad de imperio.

b) Es una prestación en dinero o en especie. Aunque por lo general son prestaciones de carácter comúnmente pecuniario-

(63) De la Garza, Sergio Francisco: Ob. Cit. pág. 318.

(64) Cit. Lerdo de Tejada, Francisco: "Ensayo de Derecho Tributario", -- Edt. Jus, S.A., México, 1975, págs. 109 y 110.

(65) De la Garza, Sergio Francisco: Ob. Cit. págs. 319 y siguientes.

terminación y la única manera que evitaría su pago es abste--
niéndose de solicitar el servicio del Estado, pero estos dere--
chos deben estar previstos en la ley, un ejemplo de estos dere--
chos, es el pago que se hace al Estado por la expedición de un
pasaporte o por la expedición de una licencia de conducir.

Giannini, sostiene que la tasa es la prestación pecunia--
ria debida a un ente público, en virtud de una forma legal, y--
en la medida que en ésta se establezca por medio de una activi--
dad del propio ente que afecta de modo particular al obligado.
(66)

Para Giuliani Fonrouge, tasa es la prestación pecuniaria--
exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley, de--
bido a la realización de una actividad que afecta especialmen--
te al obligado. (67)

Francisco Lerdo de Tejada dice, que los derechos constitu--
yen el pago o remuneración legal, por las personas que resul--
ten beneficiadas por un servicio prestado por el Estado. (68)

De Juana Manuel señala que, "Los derechos suponen una uti--
lidad particular que beneficio al individuo por el funciona--
miento de un servicio cuyo objetivo se presta esa utilidad a -
los particulares. (69)

Para Ataliba, "es el instrumento de compensación al Esta--
do por los gastos causados por la provocación o conveniencia -
de personas determinadas, en relación o las cuales el Estado -
vuelve cierta actividad y es el tributo vinculado cuya hipóte--
sis de incidencia consiste en una actividad estatal directa e--
inmediatamente referida al obligado. (70)

(66) Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge: Ob. Cit. págs. 66 y 67.

(67) De la Garza, Sergio Francisco: Ob. Cit. pág. 328.

(68) Lerdo de Tejada, Francisco: Ob. Cit. pág. 8.

(69) Lerdo de Tejada, Francisco: Ob. Cit. pág. 8.

(70) De la Garza, Sergio Francisco: Ob. Cit. pág. 328.

De acuerdo a lo anterior, sus principios son:

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

Contribuciones Especiales

El Artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación las define como que, "son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa -- por obras públicas.

Nuestro Código Fiscal no define directamente a las contribuciones especiales, pero sí a las de mejora, que son una de sus clases.

Son contribuciones a cargo de aquellos que reciben un beneficio o una ventaja diferencial por una obra o servicio que no se presta o se hace para ellos exclusivamente, pero que les procura una ventaja especial. (71)

Morgan Manautow la define como "una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado como contribución a los gastos que ocasionó la realización de una obra o un

(71) Jarach, Dino: Ob. Cit. págs. 182 y 183.

servicio de intereses general y que los benefició o benefició en forma específica. (72)

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

Como la satisfacción de la necesidad pública no sólo produce un beneficio para toda la masa de ciudadanos sino que se traduce además en una especial utilidad para algunos de ellos, dada la situación especial en que se encuentran, es justo que una parte del gasto sea soportado por éstos últimos en proporción a la especial ventaja que aquél les depara. Esta forma de obligación tributaria toma el nombre de contribución o tributo especial. (73)

Las contribuciones especiales, se pueden dividir en, contribuciones de mejora y contribuciones para gasto:

Contribuciones de Mejora: Son aquellas cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales. Es una prestación en dinero en virtud de la cual el contribuyente obtiene un beneficio especial al verse incrementado el valor de un bien inmueble de su propiedad, como consecuencia de la realización de una obra-

(72) De la Garza, Sergio Francisco: Ob. Cit. pág. 342.

(73) Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge: Ob. Cit. pág. 68.

pública.

Sus características son:

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

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

3. El autor del Hecho Generador es la Administración Pública.

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

5. Los recursos que generan las contribuciones de mejora tienen afectación específica a una obra concreta, los cuales - se deben manejar en fondos especiales, y cuyo ingreso total no debe exceder el costo de la obra.

Como ejemplos de obras de mejoras podemos señalar, el --- alumbrado público que se pone a una zona, la creación de vías-rápidas en otra zona, etc.

Contribuciones por gasto. Estas se dan en materia federal contrariamente a las contribuciones de mejora, que se presentan en materia local.

Consisten en que una persona de carácter privado, al realizar determinadas actividades privadas de carácter lícito y generalmente de carácter comercial, industrial, bancario, etc. - provoca que el ente público realice determinado gasto relacionado con esa actividad, o tenga que incrementar un gasto que se refiere a esa actividad en forma individual.

Como ejemplo se puede señalar las actividades que realizan las instituciones de crédito y las de seguro que requieren de la inspección y vigilancia de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, o los gastos que provocan las industrias ubicadas fuera de los centros de población y que atraen a un núcleo de trabajadores de edad escolar, por lo que el Estado se ve obligado a la construcción de una escuela para la educación de los niños. La Constitución obliga a los patrones a reembolsar el gasto que realiza el Gobierno Federal en materia de educación, ocasionado por las industrias establecidas fuera de los centros de población.

Características:

1. Es una prestación en dinero que debe pagarse al ente público por el gasto provocado y es una obligación que deriva de la ley.

2. El hecho generador consiste en el gasto provocado o incrementado con motivo de la realización de una actividad particular, que origina que el ente público haga en relación con esa actividad o bien tenga que incrementar un gasto que se refiere a esa actividad en forma individual.

3. El sujeto pasivo lo es el particular que provoca el -
gasto del ente público, en virtud de la realización de una ac-
tividad comercial o industrial del gobernado.

Aportaciones de Seguridad Social. Este tipo de contribu-
ciones no se encontraba incluida en los Códigos Fiscales de --
1938 y 1967. No es sino hasta la expedición del Código Fiscal
de la Federación de 1983 cuando el legislador incluye esta fi-
gura jurídica.

El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 2o., de
fine que, "las aportaciones de seguridad social son las contri-
buciones establecidas en ley a cargo de personas que son susti-
tuidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fija--
das por la ley en materia de seguridad social o a las personas
que se benefician en forma especial por servicios de seguridad
social proporcionados por el mismo Estado.

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

Ejemplos claros de estas contribuciones son las cuotas --
obrero-patronales que recabo el Instituto Mexicano del Seguro-
Social, las aportaciones que deben cubrir los patrones al ----

INFONAVIT, las que hacen los empleados federales al ISSSTE y - las efectuadas por los miembros del ejército y marina al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

Características:

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

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

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

IV. En el Derecho Mexicano es indiferente el que esos -- ingresos estén previstos en el presupuesto o no lo estén. Originalmente las parafiscalidades se presentan como fenómenos financieros extrapresupuestarios, y la doctrina señala esta circunstancia como propia de la parafiscalidad, pero a partir de 1965 quedaron incorporados al presupuesto, en el Ramo de Organismos Públicos Descentralizados, los ingresos de algunos de estos organismos.

Impuestos

De acuerdo a la fracción II, del Artículo 2 del Código -- Fiscal de la Federación, "impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las aportaciones de seguridad social, a las contribuciones de mejora (contribuciones especiales), y a los Derechos.

Vitti de Marco, dice; "el impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales. (74)

Giannini lo define como "la prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tienen el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio derivada, en los cosas, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada". (75)

Nitti opina al respecto que, "el impuesto es una cuota, - parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente - al Estado y a los entes locales de Derecho Administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las ne

(74) Cit. Flores Zavala, Ernesto: Ob. Cit. pág. 35.

(75) Cit. De la Garza, Sergio Francisco: Ob. Cit. pág. 359.

cesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto - se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible." (76)

Héctor Villegas dice, "es el tributo, exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado." (77)

La determinación del monto de los impuestos, corresponde al contribuyente, de acuerdo al Artículo 60. del Código Fiscal de la Federación, que dice, "corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario", y agrega que "si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesario dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación.

De acuerdo a lo anterior, tenemos que el principio básico para la determinación de los impuestos, es que estos son autodeterminables, ya que es el propio contribuyente el que deberá determinar su impuesto a pagar a través de declaraciones, pero se reserva a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el derecho a comprobar que efectivamente haya cumplido correctamente con sus obligaciones fiscales, lo cual queda estipulado en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Clasificación de los impuestos:

Vamos únicamente a señalar los más importantes:

Directos e Indirectos. Directos es el soportado definitivamente por el contribuyente, y es indirecto el que se traslada sobre otra persona.

(76) Cit. Flores Zavala, Ernesto: Ob. Cit. pág. 35.

(77) Cit. De la Garza, Sergio Francisco: Ob. Cit. pág. 359.

Reales y personales. Son reales aquellos en que se ---- prescinde de las condiciones personales del contribuyente y -- del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto só lo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva, ejemplo, el impuesto predial. El impues to personal, en principio recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial - situación y las cargas de familia. Por ejemplo, el impuesto - sobre la renta.

Impuestos Objetivos e Impuestos Subjetivos. Son objeti-- vos aquellos en los que el legislador no define quién es el su jeto que estará obligado al pago del impuesto, sino que preci-- sa únicamente la materia imponible, ejemplo, el impuesto inmo- biliario. Los subjetivos, son aquellos que sí designan con to do precisión quién es el sujeto pasivo de la relación tributa- ria, los que en consecuencia se llaman tributos subjetivos.

Caracteres.

1. Es una prestación tributaria que debe ser previsto en una norma jurídica formal y materialmente legislativa, que com prende todos los elementos del impuesto.

2. Es una prestación en dinero o en especie de carácter definitivo. La mayor parte de las ocasiones es una prestación en dinero y ocasionalmente en especie. Debe tener el carácter de definitiva, es decir, no reclamar una devolución o restitu- ción en ningún tiempo ulterior.

3. El presupuesto de hechos es independiente de toda ac- tividad estatal relativa al sujeto pasivo. El hecho imponible en materia de impuesto puede asumir variadísimos caracteres: - porque el legislador al crear el presupuesto de hecho del im--

puesto goza de amplísima libertad, generalmente para ello. -- Sin embargo, todas las situaciones que el legislador puede erigir como hechos imponibles representan, generalmente, desde -- un punto de vista financiero, una presunción de capacidad contributiva o cuando menos, así debiera ser en teoría, pues de -- otra manera se crea una total incertidumbre para el contribuyente.

Algunos autores, señalan que cualquier situación puede -- ser considerada por el legislador como idónea para legitimar -- la aplicación de un impuesto, y por tanto, cualquier hecho puede considerarse como apto para generar una obligación tributaria, por lo que el presupuesto objetivo del tributo, es decir, del impuesto, no puede al igual que el delito, definirse con -- arreglo a elementos intrínsecos y aprorísticos, sino únicamente con arreglo a las consecuencias que derivan del mismo, y -- por tanto, debe definirse como aquel hecho jurídico de cuya -- realización nace la obligación tributaria.

La doctrina contraria, que se opone a este criterio, dice que si bien el Estado tiene la facultad de decidir las situaciones en que impone un impuesto, sólo lo hace a los hechos -- que tienen la característica de representar un estado o movimiento de riqueza; que el Estado exige una cantidad de dinero en situaciones que indican una capacidad contributiva.

4. Va a cargo de personas físicas y morales.

5. Su destino es cubrir los gastos públicos, esta característica está consagrada en el Artículo 31, Fracción IV, de -- nuestra Constitución.

Conclusiones con respecto al Delito de Defraudación Fiscal aunque, el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación habla de omisión total o parcial en el pago de alguna contribu

ción en los elementos del delito de defraudación fiscal, en la mayoría de los casos, ésta, se presenta sobre los impuestos, - y es poco común que se presente defraudación fiscal, sobre algún otro tipo de contribución, aunque no se debe de excluir la posibilidad, pues el tipo las prevee.

El Ilícito Tributario

Consideramos de importancia definir algunos conceptos, -- que nos van a facilitar el estudio de lo relativo al ilícito - fiscal antes de entrar al estudio pleno de este último.

Comenzaremos por definir lo que es el Derecho Tributario.

Para Giannini el Derecho Tributario es aquella rama del - Derecho Administrativo que expone los principios y las normas- relativas a la imposición de recaudación de los tributos, y -- analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos. (78)

Dino Jarach lo define como el conjunto de normas jurídi- cas que se refieren a los tributos o bien como el conjunto de- normas que se refieren a los derechos y obligaciones vincula- dos con el tributo, que tiene como destinatarios inmediatos a- las personas del acreedor y de los deudores.

Pasemos a la definición del Derecho Penal Tributario:

Para Margarita Lameli Cerezo, es el conjunto de disposi- ciones que vinculan una sanción o una pena determinada al in- cumplimiento de las normas que garantizan los ingresos fisca- les para la Administración, esto es, de las normas que estable- cen deberes para con el Fisco. (79)

(78) Cit. Jiménez González, Antonio: "Lecciones de Derecho Tributario", - Edit. Ecosa, México, 1985, pág. 105.

(79) Lameli Cerezo, Margarita: Ob. Cit. pág. 183.

Abdón Esparza, para quien el Derecho Penal Tributario es parte del Derecho Penal Administrativo, dice que éste, en sentido amplio es el conjunto de normas especializadas que establecen las sanciones de que goza la Administración Pública para el aseguramiento del eficaz funcionamiento de la actividad teleológicamente encauzada del Estado. Y que podemos concluir que de la doctrina y la legislación se deduce que el Derecho Penal Administrativo, siendo una subdivisión dentro del Derecho Penal Administrativo, siendo una subdivisión dentro del Derecho Penal, es un derecho penal especial. Y agrega que el Derecho Penal Fiscal, en sentido propio, es el conjunto de disposiciones que asocian a la lesión de los intereses financieros del Estado, una sanción penal determinada. El Derecho Penal Fiscal forma parte del Derecho Penal Administrativo. La doctrina así lo considera, pues subdividen los autores al Derecho Penal Administrativo en Derecho Penal Financiero, Derecho Penal de Policía y Derecho Disciplinario. (80)

Derecho Penal Disciplinario: Es un derecho proveniente de la potestad disciplinaria del Estado, cuyo fin es corregir a sus funcionarios en el caso que infrinjan sus deberes y obligaciones que su reglamentación penal les impone. El Derecho Penal Disciplinario es de naturaleza penal, pues conmina con males en caso de ejecución de actos ilícitos, pero mientras el Derecho Penal General aspira a la conservación del orden jurídico y a su restablecimiento cuando ha sido violado por un delito, el derecho disciplinario tiende a mantenerse a los funcionarios en la observancia de sus deberes y a sancionar sus infracciones por medio de la imposición de medidas correctivas y disciplinarias. (81)

La policía administrativa es un régimen administrativo constituido por el conjunto de normas y principios, provisto de medios eficaces, para obligar a los particulares a que se

(80) Cit. De la Garza, Sergio Francisco: Ob. Cit. págs. 841 y 842.

(81) Cuello Calón, Eugenio: "Derecho Penal", Tomo 1, Edit. Nacional, S:A., México, 1951, pág. 10.

subordinen a los intereses generales del Estado y a los propios agentes de la Administración para que se mantengan en el orden de legalidad imperante en un país.

Garrido Falla, señala: "podemos definir la policía de modo provisional y sin intentar precisar demasiado, como el conjunto de medidas coactivas arbitradas por el Derecho para que el particular ajuste su actividad a un fin de utilidad pública. (82)

Pasaremos ahora a tratar el tema de los ilícitos, que denominan Infracciones, en el caso de la materia fiscal y que como, ya hemos dicho desde el estudio de nuestro primer capítulo, no consideramos tenga una diferencia efectivamente sustancial, respecto al ilícito penal pues el ilícito ataca en sí a todo el orden jurídico y una conducta ilícita puede deambular entre injusto fiscal o ilícito penal a criterio del legislador, el cual, como también hemos ya mencionado abusa frecuentemente de este poder. En este sentido, nos adherimos al criterio sustentado por Dino Jarach, quien al respecto menciona, -- que es la pena la que caracteriza al ilícito y no el ilícito a la pena, en el sentido de que no hay ilícitos que por su contenido propio sean penales; hay ilícitos que son sancionados con pena, y entonces son ilícitos penales, hay ilícitos que no son sancionados con pena y entonces no son penales, sino civiles o administrativos. (83)

Algunos autores para diferenciar al injusto penal del fiscal, denominan al primer ilícito y al segundo infracción, como hemos mencionado creemos que el término infracción, desde luego, es correctamente aplicado, pero las infracciones también son ilícitos, por tanto si se quiere distinguir del penal hay que denominar a uno ilícito penal y al otro ilícito fiscal, -- ilícito civil, etc.

(82) Cit. Serra Rojas, Andrés: Ob. Cit. págs. 461 y 462.

(83) Jarach, Dino: Ob. Cit. pág. 109.

Diremos ahora, que en la Legislación Fiscal, se imponen - diversas obligaciones, formales y sustanciales, a los causantes. Las primeras son sancionadas por constituir un obstáculo al cumplimiento de ellas, las segundas acusan un propósito más grave de violar la ley.

Las obligaciones de los causantes se pueden clasificar en tres grupos: (84)

Obligaciones de Hacer: como son el presentar avisos de -- iniciación de operaciones, presentar declaraciones, llevar los libros fiscales, etc.

Obligaciones de No Hacer: como cambiar, sin permiso de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la fecha en que se - practique el balance anual, no transportar productos gravados - por alguna ley sin que estén acompañados con la documentación - que demuestre el pago del impuesto; no alterar o destruir los - cordones, envolturas o sellos oficiales, etc.

Obligaciones de Tolerar: como permitir la práctica de las visitas de inspección de los libros, locales, documentos, bode - gas, etc., de la propiedad del causante.

El incumplimiento de estas obligaciones es lo que se conoce como infracción, aunque esto lo sea en sentido lato, de -- acuerdo al criterio de Francisco de la Garza (85), quien consi - dera a éstas constituidas por toda violación a las normas jur - dicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones - sustantivas o deberes formales. Y las considera en sentido la - to, ya que, de acuerdo a la Legislación Mexicana, las infrac - ciones pueden consistir en dos diferentes especies, delitos en infrac - ciones en sentido estricto, a éstas últimas también se -

(84) Algunos autores, como Flores Zavala, consideran a estas obligaciones como obligaciones secundarias, ya que consideran que la obligación - principal es la de pago, pero consideramos nosotros que la obliga - ción de pago puede ser englobada dentro de las obligaciones de hacer.

(85) De la Garza, Sergio Francisco: Ob. Cit. pág. 866.

llaman de acuerdo a la doctrina extranjera faltas o contravenciones.

Dino Jarach, hace una clasificación de los distintos tipos de infracciones: (86)

Dice, la infracción más común es la falta de cumplimiento de la obligación tributaria en el pago total o parcial del impuesto a su vencimiento, en la mayoría de los derechos tributarios, el retraso en el pago de los impuestos se sanciona con recargos (que para Jarach son una sanción penal y no sólo inte res puro como consideran varios autores).

Una segunda figura de infracción es la que consiste en la omisión del pago total o parcial del impuesto por deficiencia u omisión de alguna materia imponible en las declaraciones o en el pago del impuesto correspondiente. En este caso estamos frente a la posibilidad de una infracción caracterizada por el hecho de haber omitido culpablemente, o sea, con la mera culpa del contribuyente de no haberlo hecho, por falta de diligencia debida a su condición de contribuyente o por falta de información adecuada, pero culpable y no excusable.

Una infracción más grave es la utilización de cualquier maniobra, ardid, maquinación, ocultación, omisión de declaración de hechos, circunstancias o en general circunstancias o las que darían origen a la obligación tributaria, con el fin de evadir el impuesto que corresponde o con el fin de lograr una indebida disminución del gravamen.

El capítulo Primero del Título Cuarto del Código Fiscal de la Federación, denominado de las infracciones previstas en este código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales así como las que omitan -

(86) Jarach, Dino: Ob. Cit., pág. 113.

el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquéllas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

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

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

Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes (Artículo 79).

Infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos. (Artículo 81).

Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad. (Artículo 83).

Infracciones relacionadas con el ejercicio de facultad de comprobación (Artículo 85).

Infracciones cometidas por funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones (Artículo 87)

Infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros -- (Artículo 89).

El incumplimiento de las obligaciones fiscales, que como hemos mencionado son las infracciones, dan lugar a la aplicación de diversas sanciones, leves o graves según el caso. La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial, las sanciones administrativas competen a la autori-

dad administrativa, principios que están consagrados en el Artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dice; "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas".

Estas sanciones administrativas son aplicadas independientemente de la pena que corresponda a la infracción (sentido lato), con lo que al culpable de un delito fiscal se le seguirán simultáneamente dos juicios, uno judicial para la comprobación del delito respectivo y otro administrativo para el cobro de la obligación fiscal y sus accesorios correspondientes.

Al respecto señala el Artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, que, "la aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

La sanción está definida por García Maynes, como "la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado". (87)

Francisco Cornelutti señala, "se llama sanción al señalamiento de las consecuencias que derivan 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". (88)

(87) García Maynes, Eduardo: "Introducción al Estudio del Derecho", Edit. Porrúa, México, 1953,

(88) Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge: Ob. Cit. pág. 340.

Respecto a las clases de sanción tributaria, Dino Jarach, menciona las siguientes: (89)

a) A la sanción de carácter pecuniario, Jarach la considera más una pena que un interés meramente resarcitorio, ya que por su cuantía y por su forma de computarse parece más una cláusula penal que un interés liso y llano. Hay que mencionar que este criterio ha suscitado muchas discusiones en la doctrina, pues varios autores no están de acuerdo y consideran a los intereses de carácter meramente resarcitorio.

b) La segunda pena conocida es la forma de pena pecuniaria que normalmente se calcula como un porcentaje o por un múltiplo de la obligación tributaria que se ha dejado de cumplir. Pero la pena pecuniaria puede establecerse también en forma fija o dentro de ciertos límites absolutos independientes de ningún porcentaje y esto ocurre con respecto a una figura especial de infracción: las contravenciones por violar deberes formales.

c) En tercer término se encuentra la pena limitadora de la libertad privada dentro de esta el arresto es la forma más blanda que puede ser simplemente arresto domiciliario o bien el arresto en la alcaldía de tribunales.

d) Existen penas accesorias como la inhibición temporal o permanente en el ejercicio de determinadas actividades. --- Jarach critica este tipo de pena, en cuanto a que no es finalidad de la pena impedir el ejercicio de la industria lícita, sino simplemente que se paguen por esas industrias los gravámenes que corresponde, ya que esta sanción no sólo perjudica al infractor, sino a terceros como pueden ser los obreros de una fábrica que es cerrada.

(89) Jarach, Dino: Ob. Cit., págs. 111 y 112.

e) Otra pena accesoria puede ser el decomiso de mercadería.

Conclusiones, Aplicadas Dentro del Delito de Defraudación Fiscal.

El delito de defraudación fiscal se presenta cuando una vez realizado el hecho imponible, el sujeto pasivo de la relación tributaria, no cumple con la obligación de satisfacer determinado tributo, que trajo como consecuencia la realización de ese hecho imponible, siempre y cuando este incumplimiento sea mediante la realización de la conducta descrita en el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación o de alguna de sus formas específicas descritas por el Artículo 109 del mismo Código.

No entraremos en este momento al estudio de estas conductas descritas, ya que esto corresponde hacerlo dentro de los capítulos posteriores.

Aunque las conductas descritas en los artículos antes mencionados, dice expresamente el Artículo 109, puede darse en cualquier contribución, creemos que debemos excluir de la posibilidad de cometer defraudación fiscal en lo concerniente a los derechos, pues como señalamos en el momento de hacer su estudio la única manera de evitar el pago de los derechos, es absteniéndose de solicitar el servicio por el Estado, el Estado incluso primero cobra el servicio y posteriormente otorga el derecho al particular, en el caso de una licencia de conducir no la otorga antes de haber recibido el pago del derecho correspondiente. En el caso de las contribuciones especiales, si bien, jurídicamente son factibles, creemos que en la realidad es poco común que se presente una defraudación fiscal para evitar el pago de alguna contribución especial, en cualquiera-

de sus formas. En el tipo de contribuciones que se presenta más en la realidad la defraudación fiscal es en el caso de las aportaciones de seguridad social y en los impuestos, siendo mayor su presencia en el caso de éstos últimos.

La conducta descrita por el Artículo 108 del Código Fiscal y las descritas por el 109 del mismo Código, desde luego constituyen una infracción, en el sentido lato de la palabra, una infracción de las que considera Jarach (90), como hemos visto, de una tercera clase, las más graves y que de acuerdo a nuestra legislación fiscal, se encuadra dentro de los delitos fiscales, a la cual por tanto corresponde una sanción penal -- (pena), la cual determina el mismo artículo 108, será privativa de libertad y podrá ser entre tres meses y nueve años de prisión, de acuerdo al monto de lo defraudado, de lo cual trataremos en nuestro siguiente capítulo.

(90) Jarach, Dino: Ob. Cit. pág. 113.

C A P I T U L O I V

DEFRAUDACION FISCAL GENERICA

1. EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

Sus Elementos

2. LA CONDUCTA

- a) Acción, Omisión y Comisión por Omisión
- b) Algunas Clasificaciones
- c) Aspectos Negativos de la Conducta en Delito de Defraudación Fiscal

2. EL TIPO

- a) Elementos Objetivos, Subjetivos y Normativos del Delito
- b) Referencias del Tipo de Defraudación Fiscal
- c) Sujeto Activo del Delito
- d) Sujeto Pasivo del Delito
- e) Objeto Jurídico
- f) Aspectos Negativos

4. ANTIJURIDICIDAD

- a) Formal, Material
- b) Objetiva, Subjetiva
- c) General, Penal

- d) Elementos Negativos
(Legítima Defensa, Estado de Necesidad,
Cumplimiento de un Deber, Ejercicio de
un Derecho, Impedimento Legítimo)

5. IMPUTABILIDAD

- a) Elementos Positivos
- b) Elementos Negativos
(Estado de Trastorno Mental Permanente
y Transitorio)

6. LA CULPABILIDAD

- a) Dolo
- b) Culpa
- c) Preterintencionalidad
- d) Elementos Negativos
(Eximentos Putativos, Temor Fundado, Obediencia
Jerárquica)

7. PUNIBILIDAD

- a) Elementos Positivos, Penalidad del Delito de
Defraudación Fiscal
- b) Condiciones Objetivas de Punibilidad
- c) Sanciones al Delito de Defraudación Fiscal
- d) Elementos Negativos
(Excusas Absolutorias)

8. TENTATIVA Y PRESCRIPCIÓN

CAPITULO IV

DEFRAUDACION FISCAL GENERICA

Como hemos mencionado anteriormente, es el Artículo 108 - del Código Fiscal de la Federación, el que describe el delito de defraudación fiscal genérica, el cual dice:

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

El delito de defraudación fiscal, es un delito que deriva del delito de fraude sancionado por el Código Penal, ya que incluso, como lo señalamos en el Capítulo II de este estudio, antes de 1948 no se tipificaba como figura autónoma el delito de defraudación fiscal y se sancionaban este tipo de conductas -- que tenían como sujeto pasivo del delito al Estado, siempre y cuando fueran subsumibles dentro de la descripción del fraude genérico tipificado en el Código Penal, de ahí que nuestro delito de estudio sea un fraude en donde se ataca el patrimonio del Estado.

El fraude es un delito patrimonial que consiste en obtener mediante falacias o engaños o por medio de maquinaciones o falsos artificios la usurpación de cosas o derechos ajenos.(91)

El Código Penal para el Distrito Federal lo describe en su Artículo 386, el cual dice: "comete el delito de fraude al que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido."

De acuerdo a lo anterior, podemos observar que efectiva-

(91) González de la Vega: "Derecho Penal Mexicano", Edit. Porrúa, México, 1982, pág. 241.

mente la descripción de este delito coincide en mucho a la que hace el legislador para nuestro delito de estudio, pero no debemos de olvidar que mientras en el fraude el sujeto pasivo es indeterminado, pues el tipo no lo sujeta a una calidad específica en la defraudación fiscal la persona del sujeto pasivo -- siempre va a recaer en el Fisco Federal.

Tenemos que los elementos de la defraudación fiscal son:

1.- a) Un uso de engaños ó b) Un aprovechamiento de errores.

2.- a) Una omisión total o parcial en el pago de alguna -- contribución ó b) La obtención de un beneficio indebido.

3.- Un perjuicio del Fisco Federal, ocasionado por la falta del pago o por el beneficio indebido.

El primer elemento nos determina los medios para poder -- realizar la defraudación fiscal, que pueden ser el engañar o -- aprovecharse de errores.

Al engaño lo define el diccionario como la falta de verdad o autenticidad en lo que se hace, el dar a la mentiro una apariencia de verdad. (92) Por engaño dice González de la Vega, en el estudio que hace al delito de fraude, debe entenderse la actitud mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción; el engaño supone la realización de cierta actividad más o menos externa en el autor del delito, es una acción falaz positiva. (93)

El error es tener un concepto equivocado o un juicio falso de la realidad. González de la Vega indica, que el error -

(92) Enciclopedia Salvat Diccionario, Edit. Salvat Editores, S:A., México, 1976, pág. 1199.

(93) González de la Vega, Francisco: Ob. Cit. págs. 249 y 250.

supone que la víctima de antemano tiene un concepto equivocado, erróneo, falso, de las circunstancias que recaen en los hechos o cosas objetos del delito; en el aprovechamiento del error no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima; simplemente se abstiene de hacer saber a la víctima la falsedad de su creencia y se aprovecha para realizar su finalidad dolosa. (94)

El engaño debe ser imputable al contribuyente, quien realiza una maquinación, algún artificio para engañar a la autoridad administrativa, el error en cambio, corre a cargo de ésta última, de algún empleado o funcionario de la Administración Pública, quien tiene una creencia equivocada de la realidad, que beneficia al contribuyente, quien guarda silencio sin sacar a la autoridad fiscal de su error, ya que esto le beneficia.

Mencionaba ya Luis Garrido (95) en su crítica del delito de defraudación fiscal que se debería suprimir de la definición de este delito la expresión aprovechamiento de error, pues consideraba excesivo que si un funcionario o empleado de Hacienda cometiera un error que beneficiará al causante, cuando no ha realizado ningún artificio ni actividad inmoral y se concreta a guardar silencio sobre una situación que lo beneficia. Nos adherimos al pensamiento del Dr. Garrido y creemos que estos casos debían sancionarse únicamente desde el punto de vista administrativo, pues el contribuyente en estos casos no fraguó plan ni artificio alguno para alcanzar el resultado.

El segundo elemento nos proporciona una disyuntiva para la comisión del delito, que es el dejar de pagar ya sea en su totalidad o parcialmente la contribución a que estaba obligado el contribuyente o el que haya tenido la obtención de un beneficio indebido, implica esto, desde luego, la obtención de un

(94) González de la Vega, Francisco: Ob. Cit. pág. 250.

(95) Garrido, Luis: Ob. Cit.

provecho económico, aunque éste no sea evidente ni inmediato.- Esta segunda disyuntiva creemos podría abarcar a la primera, - pues una omisión total o parcial en el pago de una contribu- ción va a repercutir en un beneficio indebido para el contribu- yente, pues al pagar menos obtiene un provecho económico que - no le corresponde, por lo tanto, indebido.

El tercer elemento que nos describe el tipo, es el perjui- cio para el Fisco Federal, nos relaciona el beneficio económi- co que obtiene el contribuyente por su engaño o por su aprove- chamiento de error con el perjuicio que recibe el Fisco Fede- ral, por tanto la omisión del pago, la maquinación para obte- ner el beneficio indebido debe causarle un daño o perjuicio al Fisco Federal para que la conducta se adecúe a este tipo.

Análisis del tipo de Acuerdo a los Elementos del Delito

Una vez analizados los elementos de nuestro tipo de estu- dio, nos corresponde encuadrarlo dentro de los elementos del - delito en general: acción, tipo, antijuridicidad, culpabilidad imputabilidad y la punibilidad, de tal manera que podamos dis- tinguir si la figura, objeto de nuestro estudio se adecúa co- rrectamente a los elementos mencionados y técnicamente configu- ra un verdadero delito.

En principio debemos sentar que se entiende por delito.-- Nuestro Código Penal en su Artículo séptimo de una definición, aunque muy pobre, pues no señala sus características, de lo -- que se considera delito y dice "delito es todo acto u omisión- que sancionan las leyes penales."

Francisco Carrero principal exponente de la escuela clási- ca lo define como la infracción de la ley del Estado, promulga- da para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de

un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso. (96)

De acuerdo a esto, Carrara señala los siguientes elementos dentro del delito: a) infracción a la norma jurídica; --- b) Esta norma debe tender a proteger la seguridad de los ciudadanos; c) La infracción debe ser resultado de un acto externo del hombre, positivo o negativo (con esto se entiende que no basta que se queden en la mente del sujeto) y d) Moralmente imputable y políticamente dañoso.

Jiménez de Asúa lo define como: "el acto típicamente anti jurídico culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal. (97)

Una vez definido lo anterior, posaremos al estudio de los elementos del delito, aplicados como hemos dicho a nuestro tipo de estudio.

Acción o Conducta

Este primer elemento del delito ha recibido varias denominaciones como es acción, conducta, hecho. En lo personal, preferimos el término acción o conducta, aunque el primero ha recibido varias críticas pues se dice que la acción implica un hacer, por tanto, sólo estaría contemplando uno de sus aspectos, el positivo, y no el negativo que consiste en una inactividad. De cualquier forma nosotros denominaremos acción en sentido amplio al elemento que comprende al aspecto positivo (hacer), y al aspecto negativo (no hacer).

La acción en sentido amplio consiste en la conducta exterior voluntaria encaminada a la producción de un resultado. ---

(96) Cit. Castellanos Tena, Fernando: "Lineamientos Elementales de Derecho Penal", Edit. Porrúa, México, 1984, pág. 126.

(97) Jiménez de Asúa, Luis. Ob. Cit.

(98) La acción en sentido amplio como hemos mencionado comprende un aspecto positivo que consiste en un hacer y que es la acción en sentido estricto, comprende un aspecto negativo que -- consiste en una inactividad, el dejar de hacer lo que la norma dispone que se haga, dejar de hacer cuando la norma dispone -- una acción y un tercer sentido que es la comisión por omisión -- que consiste en un dejar de hacer lo cual produce un resultado jurídico y material, penalmente tipificado, es la denominada omisión impropia.

La acción en sentido estricto consiste en un movimiento corporal voluntario, o una serie de movimientos corporales, dirigidos a la obtención de un fin determinado.

La omisión es la inactividad voluntaria cuando la norma penal impone un deber de ejecutar un hecho determinado.

Por tanto dice Cuello Colón, la omisión tiene tres elementos: un acto de voluntad, una conducta inactiva y un deber jurídico de obrar. (99) En la omisión el dejar de hacer es independiente del resultado producido, está previsto en la ley que se debe de actuar.

Existe un delito de resultado material por comisión (delito de comisión por omisión o de omisión impropia), cuando se produce un resultado típico y material por un no hacer voluntario o no voluntario (culpa), violando una norma preceptiva (penal o de otra rama del Derecho y una norma prohibitiva. (100)

Sus elementos son:

a) Una voluntad o no voluntad (culpa).

b) Inactividad.

(98) Cuello Colón, Eugenio: Ob. Cit. pág. 258.

(99) Cuello Colón, Eugenio: Ob. Cit. pág. 296.

(100) Porte Petit Condoucan, Celestino: "Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal", Edit. Porrúa, México, 1982, 311.

c) Deber de obrar (una acción esperada y exigida) y deber de abstenerse.

d) Resultado típico material.

Se presentan estos delitos de comisión por omisión, cuando para la realización de delitos propiamente comisivos se deja de realizar una conducta a la que se estaba obligado para alcanzar un resultado material, jurídicamente tipificado, el ejemplo más clásico es el de la madre que para dar muerte a su niño de pecho no le da de mamar. De ahí que varios autores -- consideren a este tipo de delitos como verdaderos delitos de acción, pues con estos se cometen delitos francamente comisivos.

En nuestro delito de estudio la conducta puede consistir en un engaño o en el aprovechamiento de un error. En el caso del engaño, la conducta se manifiesta mediante acción, pues es indudable que el engaño constituye una conducta positiva, pues se realiza alguna actividad por parte del contribuyente, para que la Administración Pública, (Secretaría de Hacienda), tenga una falsa concepción de la realidad.

Ahora bien, en el caso del aprovechamiento del error, como hemos dicho ya, la conducta del sujeto activo del delito -- consiste en guardar silencio, en no enterar a la Secretaría de Hacienda, que se encuentra en un error, y aprovecha este error para obtener un beneficio, en este caso el deber jurídico del contribuyente (sujeto activo en el caso del delito) es hacer saber a la Administración Pública (Secretaría de Hacienda) su error y al no hacerlo así está cometiendo el delito por omisión, pues omite el obrar cuando la norma se lo requiere.

No se puede cometer este delito mediante comisión por omi

sión ya que este no es un delito propiamente comisivo.

De acuerdo a la teoría del delito, debe de existir un nexo causal entre la acción u omisión y el resultado que se produce, que en el caso de nuestro delito de estudio el resultado es la omisión parcial o total en el pago de una contribución, o la obtención del beneficio indebido para el contribuyente, con perjuicio para el Fisco Federal. El resultado entonces debe ser producto de la acción u omisión en que incurre el contribuyente, debe hacer una relación causa-efecto entre acción y resultado. Entonces siempre que exista un engaño o el aprovechamiento de un error por parte del contribuyente y como consecuencia de estos se presenta uno de los resultados antes mencionados, se habrá efectivamente establecido un nexo de causalidad.

El Resultado se puede definir como la "consecuencia de la acción, que la ley considera decisiva para la realización del delito o lo que es lo mismo, la realización del tipo fijado -- por la ley." (101)

El Resultado puede ser formal o material, se dice que un delito tiene un resultado formal, cuando no requiere que se presente ninguna mutación en el mundo externo, se presenta un resultado típico pues se lesiona el bien jurídico tutelado, pero no se dan cambios en el mundo exterior, como ejemplo de este tipo de delitos tenemos el delito de, por acción de armas, el ataque peligroso.

Los delitos de resultado material, en cambio, sí requieren que se produzca una mutación en el mundo exterior, esta mutación puede ser física, psíquica o fisiológica, ejemplo: el delito de homicidio donde hay una mutación física, el delito de violación donde hay una mutación fisiológica y psíquica en el sujeto pasivo.

El resultado en el delito de defraudación fiscal consideramos, diferenciando de la opinión de Abdón Hernández (102), es material, pues creemos que si existe una mutación "física", en este caso del mundo exterior, pues si el Estado ve disminuido su patrimonio a causa de este delito no se puede negar que --- efectivamente hay un cambio en el mundo exterior, el mismo autor acepta que el crédito fiscal surge desde la realización -- del hecho imponible, aunque no sea exigible en ese momento, pe ro ya forma parte del activo de la Hacienda Pública, lo que -- trae en consecuencia que ya forma parte del patrimonio fiscal del Estado, lo cual nos parece un hecho objetivo, que cambia el mundo exterior, no es necesario que el patrimonio del Estado pase en dinero u otro bien a manos del contribuyente para - que sólo así se pueda considerar material el resultado.

Vamos a señalar algunas clasificaciones importantes del - delito en cuanto al resultado:

Por el daño que causan se clasifican en:

a) De lesión.- Requieren se dañe el bien jurídico prote gido. Este es el caso de nuestro delito de estudio, pues en - la defraudación fiscal se requiere el daño al patrimonio del - Estado, que es el bien jurídico protegido.

b) De peligro.- Sólo ponen en peligro al bien jurídico- protegido, pero se sanciona independientemente de que se cau-- se el daño o no, ejemplo: el abandono de infantes pone en peli gro la vida. Desde luego en esta clasificación no puede en--- trar el delito de defraudación fiscal.

Por su duración se clasifican en:

Instantáneos.- La acción que lo consuma se perfecciona en

un sólo momento. Para la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, son aquellos cuya duración concluye en el momento mismo de perpetrarse, porque consisten en actos que, en cuanto -- son ejecutados, cesan por sí mismos, sin poder prolongarse, -- ejemplo: homicidio, lesiones. Es instantáneo cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se han realizado to dos los elementos constitutivos del delito.

Instantáneo con efectos permanentes.- Es aquel cuya conducta destruye o disminuye el bien jurídico tutelado en forma instantáneo, en un sólo momento, pero permanecen sus consecuencias nocivas, ejemplo: en el homicidio quedan los efectos permanentes de la lesión que se ocasionó al bien jurídico protegi do.

Permanente.- Existe cuando una vez integrados los elementos del delito la consumación es más o menos prolongada. La acción en estos delitos como lo señala Sebastián Soler (103) - se puede prolongar voluntariamente en el tiempo, de modo que - sea idénticamente violatoria del derecho en cada uno de sus mo mentos. En estos delitos por su misma naturaleza no pueden -- ser consumados en su acción en un sólo instante, sino necesaria mente tiene que desarrollarse por algún tiempo hasta que inter venga alguna causa que lo haga cesar, ejemplo: raptó y secuestro. Bettio señala, que para que un delito sea instantáneo de be tener como objeto jurídico bienes destructibles, pues el da ño a la vida no puede prolongarse en el homicidio, porque se - extingue, mientras que en los delitos permanentes por ser los bienes jurídicos protegidos indestructibles puede prolongarse la ofensa por tiempo indeterminado. (104)

Continuado.- En este delito se dan varias acciones y una sola lesión jurídica. Hay unidad de resolución y pluralidad - de acciones y unidad de lesión jurídica, ejemplo: un delito de

(103) Castellanos Tena, Fernando. Ob. Cit. pág. 139.

(104) CIt. Jiménez Huerto, Mariano: "Derecho Penal Mexicano", Tomo I, --- Edit. Porrúa, México, 1983, pág. 155.

robo en el que el sujeto activo decide llevarse del lugar en que trabaja 20 botellas de un contenido y valor importantes, pero no lo realiza en un sólo día, sino durante 20 días diferentes, una por día.

El delito de defraudación fiscal que por su duración puede ser instantáneo, ya que concluye en el momento de perpetrado el engaño a la Secretaría de Hacienda o el aprovechamiento del error, con el consabido beneficio para el contribuyente, esto desde luego, en el caso que hubiera un sólo hecho engañoso del que se hubiera valido el contribuyente para obtener el beneficio indebido o para omitir el pago de su contribución. Pero, en la mayoría de los casos la defraudación fiscal no se da sólo con una unidad de acción, sino generalmente son varias dentro del ejercicio fiscal, que es el periodo que debe computarse para determinar el monto de lo defraudado de acuerdo al párrafo V, del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en este caso el delito es continuado.

En este último caso no hay que olvidar que dispone el Artículo 99 de la ley citada que la pena podrá aumentarse hasta por una mitad cuando se trate de delitos continuados, lo que comentaremos posteriormente cuando hablemos de la punibilidad.

Elementos Negativos de la Acción.

Son elementos negativos, primero, la inactividad, pero en este caso no se produciría la acción, que en el caso de nuestro delito de estudio es el engaño, ni se produciría la omisión que como hemos visto en la defraudación fiscal es el aprovechamiento del error.

El segundo elemento negativo es la ausencia de conducta, en este caso se produce la acción o la omisión, pero no producida voluntariamente por el sujeto activo, sino por una fuerza

externa que lo motiva a ello.

Son tres los casos de ausencia de conducta:

a) Vis absoluta o Fuerza Física Irresistible.- Que es -- aquella en la que el sujeto realiza un hacer o un no hacer por una violencia física humana e irresistible. Consideramos prácticamente imposible que se presente esta hipótesis en el delito de defraudación fiscal, ya que aún si se presionara algún contribuyente por la violencia física, lo cual ya nos parece -- demasiado difícil, o engañar al fisco o aprovecharse de un -- error del mismo, esta violencia física tendría que ser permanente pues una omisión en el pago de una contribución o un provecho en contra de la Secretaría de Hacienda puede tardar meses o años en descubrirse y es imposible que durante ese tiempo en cualquier momento que no se ejerciera esta fuerza física el contribuyente podría corregir el engaño en contra de la Secretaría de Hacienda.

b) Vis Maior o Fuerza Mayor.- Se presenta cuando el sujeto realiza una actividad o inactividad por una fuerza física -- irresistible producida por la naturaleza. Al ser un delito -- que requiere del intelecto del sujeto activo para que se produzca no podría ser motivado por una fuerza natural.

c) Movimientos Reflejos.- Este tercer caso tampoco puede presentarse como elemento negativo de la conducta en la defraudación fiscal, por el mismo caso que se expuso en el inciso anterior.

Algunos autores consideran también que hay otros tres casos de ausencia de conducta, que son: el sueño, el sonambulismo y la hipnosis, en la defraudación fiscal el sujeto no puede encontrarse bajo los efectos de ninguno de los tres para come-

ter la defraudación.

El Tipo (Segunda Elemento del Delito)

Tipo para el Derecho Penal significa símbolo representativo de cosa figurada o figura principal de alguna cosa a la que ministra fisonomía propia. Típico es todo aquello que incluye la representación de otras cosas y a su vez, es emblema o figura de ella.

Podemos considerar entonces al tipo, como la descripción que hace el legislador de una conducta delictiva dentro del -- Código Penal o una ley especial.

Hay diversas clasificaciones del tipo, pero nosotros para efectos de nuestro estudio vamos a pasar directamente a los -- elementos del mismo:

	Elementos objetivos, subjetivos, normativos
	Referencias (Temporales, especiales y medios)
TIPO	Sujeto Activo
	Sujeto Pasivo
	Objeto Jurídico

Elementos Objetivos.- Son estados, hechos, actitudes o -- procesos externos susceptibles de apreciarse por medio de los sentidos, y que pueden ubicarse y determinarse en espacio y -- tiempo y que son señalados por el legislador en forma descriptiva, como ejemplo tenemos en el delito de homicidio que el -- privar de la vida a alguien es un elemento objetivo, ya que saber si alguien fue privado de la vida es algo que se puede --- apreciar por los sentidos y es algo que se puede ubicar en espacio y tiempo. En el caso del delito de defraudación fiscal -- son elementos objetivos el omitir total o parcialmente el pago

de alguna contribución o el obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, ya que la omisión del pago es algo que puede el Fisco corroborar o detectar por medio de visita domiciliaria, revisión de declaraciones, etc., por tanto -- varificable por los sentidos, asimismo, el beneficio indebido es algo tangible que se percibe a través de los sentidos.

Elementos Subjetivos.- Son condiciones internas de pensamiento o alma que exige el tipo en el sujeto autor del delito, para que éste pueda existir, sin estas condiciones internas -- del pensamiento el delito no existiría, ejemplo, en el delito de atentado al pudor o el rapto el tipo señala condiciones específicas bajo las cuales se debe encontrar al sujeto activo, -- que en el caso del primer delito es un tocado o manoseo con fi nalidad lasiva y la no intención directa de llegar a la cópula y en el segundo, es tener una finalidad matrimonial o erótico-sexual. También puede consistir en el conocimiento que tiene el autor de la realidad o determinado estado de cosas.

En el caso del delito de defraudación fiscal, el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación nos menciona un elemento subjetivo que es el usar engaños o aprovechar errores para poder omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución, en esto último está el elemento subjetivo de este tipo, -- es decir, el engaño o aprovechamiento del error por parte del sujeto activo del delito deben ir encaminados a una intención o finalidad especial como lo es el omitir el pago de la contri bución, es decir pagar en menor proporción o descontar en su totalidad una contribución fiscal.

Elementos Normativos.- De acuerdo a Mezger es todo aquel elemento del tipo que para ser determinado requiere una previa valoración. (105)

Los elementos normativos, tienen como problema el que amplían considerablemente los poderes discrecionales. Es imposible prescindir de características normativas, pero el emplearlas de manera excesiva acarrearía al juez la tarea de legislador de determinar lo punible y su legislación exacta.

Los elementos normativos son de dos clases:

- a) Elementos de valoración jurídica.
- b) Elementos de valoración cultural.

Son jurídicos aquellos en los que el juzgador para determinarlos tenga que acudir a alguna otra fuente jurídica para establecer el elemento, ejemplo: cosa ajena, documento privado, etc.

Son de valoración cultural, aquellos en que el proceso valorativo se hace con arreglo a determinadas concepciones vigentes que no pertenecen a la esfera del Derecho, ejemplo: en el delito de estupro las palabras "casta y honesta", en los atentados al pudor "acto erótico-sexual".

En el delito de defraudación fiscal encontramos que el legislador nos incluye en la descripción del tipo un elemento de valoración jurídica y dos de valoración cultural.

Es un elemento normativo de valoración jurídica el elemento contribución. Hemos dicho ya, que el Artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación clasifica a las contribuciones en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derecho.

Como hemos dicho en el capítulo anterior, el Código Fis--

cal de la Federación habla de la contribución como un equivalente al tributo, las definiciones al respecto las encontramos en el capítulo tercero de este trabajo.

En el delito de defraudación fiscal también encontramos dos elementos de valoración cultural, que son error y engaño, por engaño hemos dicho podemos entender la actitud mentirosa empleada por el sujeto activo que hace incurrir en una creencia falsa al sujeto pasivo de la infracción; el error en cambio es tener un concepto equivocado, erróneo, falso de las circunstancias que recaen en los hechos o cosas, objetos del delito.

Referencias.

En algunas ocasiones los tipos penales incluyen alguna referencia, éstas no se presentan en todos los tipos penales, si no sólo en algunos, pero en los que se presentan son como los demás elementos, indispensables para el tipo, estas referencias pueden ser de tiempo, espacio o en relación a los medios empleados para la comisión del delito.

a) Temporales.- Se presentan cuando el tipo requiere -- que el delito se de en un momento o tiempo determinado, como ejemplo: tenemos el delito de infanticidio en el que el tipo -- además de poner condiciones como el que sea una muerte o un in fante nacido viable causada por un ascendiente consanguíneo in cluye como referencia temporal que esta muerte sea causada den tro de las 72 horas de nacimiento del infante. El tipo del de lito de defraudación fiscal no hace alusión a ninguna referen-- cia temporal, pues para la existencia del delito no requiere -- que se presente en ningún tiempo determinado.

b) Espaciales.- Este tipo de referencias se presentan -- cuando el tipo requiere que el delito se de en lugar determing

do, ejemplo, para que el adulterio sea considerado delito, --- requiere el Artículo 273 del Código Penal que lo tipifica, que se dé está dentro del domicilio conyugal como una de sus dos - hipótesis. El tipo del delito de defraudación fiscal, tampoco nos requiere de ninguna referencia especial, pues para que se presente el delito no requiere que el engaño o el aprovecha--- miento del error sea dentro de las oficinas de la empresa, las fiscales, fuera de cualquiera de éstas, en sí no se requiere - que se presente en ningún lugar determinado.

c) En cuanto a los Medios.- Se presentan cuando el tipo requiere para que se presente el resultado, deba ser ocasionado éste por algunos medios o los que refiere el mismo tipo. - Señala Mezger, (106) son aquellos tipos de delitos en los que la tipicidad de la acción se produce, no mediante cualquier -- realización del resultado último, sino sólo cuando éste se ha conseguido en la forma que la ley expresamente la determina, - ejemplo: en el mismo delito de adulterio que señalamos en las referencias especiales, también en su segunda hipótesis nos re quiere de una referencia de medios, ya que dice que para que - se dé el delito si no es por medio de la primera hipótesis que mencionamos, debe ser con escándalo el adulterio para que sea considerado que tiene la calidad del delito, el medio entonces de este delito es el escándalo.

El tipo del delito de defraudación fiscal si nos requiere la existencia de medios para la comisión del delito, señalándo nos alternativamente al engaño o al aprovechamiento del error-- estos son elementos fundamentales dentro del tipo de la defrau dación fiscal, pues no se castiga penalmente hablando el hecho de omitir la contribución, pues esto acarrearía únicamente una sanción administrativa, se sanciona el que para llegar a esta omisión se valió el causante de un engaño que hizo a los repre sentantes de la Secretaría de Hacienda o bien se haya aprove-

chado del error en que se encontraba para la misma omisión.

Sujeto Activo.

Es el que comete el delito o participa en su ejecución, - ya sea como autor material, intelectual o coparticipa. El Artículo 13 del Código Penal, en ocho fracciones señala casuísticamente quiénes son responsables de los delitos.

Se considero en términos generales por los tratadistas -- del Derecho Penal que sólo pueden ser sujetos activos de los delitos las personas físicas, sin embargo, las nuevas escuelas del Derecho tienden a considerar cada vez más que las personas jurídicas también incurren en responsabilidad penal, basadas -- sobre todo en la idea que por sentencia condenatoria con motivo de algún delito el juez puede dictar el cierre o disolución de la empresa. En particular consideramos que las personas jurídicas no pueden ser sujetos activos de los delitos, basados -- por un lado en que si se comete un delito tomando el nombre de la sociedad por parte de alguno o varios socios, no se puede -- sentenciar a todos los socios, sino sólo a aquellos que participan en el delito, en caso que se considerara que si puede -- ser sujeto activo se tendría que sancionar por igual a todos -- los socios, por igual; segundo, la sociedad, tal como lo menciona Castellanos Tena (107) no tiene voluntad propia, que fue -- ra independiente de sus miembros, es decir, de personas físicas y al faltar el elemento volutivo no hay acción como elemento de delito; tercero, si bien es cierto que el Artículo 11 -- del Código Penal establece que cuando algún miembro o representante de persona jurídica o sociedad, excepto instituciones -- del Estado comete un delito con los medios que las mismas entidades le proporcionan bajo el amparo de ésta, el juez puede de -- cretor suspensión o disolución, creando con esto un castigo pa -- ra la persona jurídica, esta sanción como lo señala el mismo -

(107) Castellanos Tena, Fernando. Ob. Cit.

artículo derive de la acción de un miembro, una persona física. Por otro lado, si se aceptara que el Código Penal considerara como posibles sujetos activos a las personas jurídicas, también habría que decir que el procedimiento para la exigencia de posible responsabilidad en contra de personas jurídicas no está previsto en el Código Adjetivo, lo que traería a consecuencia imposibilidad de considerarlo sujeto activo de delitos.

Sujeto Pasivo.

Es el titular del bien jurídicamente protegido y cuyo bien se ve lesionado o puesto en peligro por el delito. Aquí las personas jurídicas también pueden ser sujetos pasivos. No hay que confundirlo con el ofendido por el delito, que es la persona que recibe el daño causado por la infracción penal, ya que aunque en ocasiones coinciden, en casos como el del homicidio, el sujeto pasivo es el privado de la vida y los ofendidos son sus deudas.

En el caso del delito de defraudación fiscal el sujeto pasivo inmediato es el Estado, quien debido a la defraudación ve minado su patrimonio al dejar de percibir en sus arcas el tributo o contribución que le corresponde, pero hablamos del Estado como sujeto pasivo inmediato, ya que consideramos que existe un mediato que es la sociedad en general, ya que el Estado al dejar de percibir ciertas contribuciones que debían ser aplicadas en beneficio de la colectividad, al menos teóricamente, ésta se ve privada de mejores servicios públicos, asistencia pública, infraestructura, seguridad pública, etc.

Objeto Jurídico

Es el bien jurídicamente protegido, como es la vida, la libertad sexual, la integridad física, la libertad, etc. En

el delito de defraudación fiscal el bien jurídicamente protegido es el patrimonio del Estado.

Aspectos Negativos del Tipo

Se presentan en tres casos:

a) Que la conducta sea Atípica.- No hay tipo que prevea a la conducta, pero si hablamos de un delito establecido por la ley, no tiene relevancia este aspecto negativo.

b) Atipicidad.- Cuando la conducta no se adecúa al tipo, también este aspecto carece de relevancia para nuestro estudio, pues no puede el delito de defraudación fiscal caer bajo este aspecto.

c) Falta de alguno de los elementos previstos en el tipo, si no hay engaño o aprovechamiento del error aunque omisión de contribución al no darse todos los elementos previstos en el tipo, la conducta no se adecúa y no se coere dentro de la defraudación fiscal.

Antijuridicidad (tercer elemento del delito)

La antijuridicidad se expresa por la oposición al derecho que tiene el delito, una conducta es antijurídica cuando es ilegal, se da la oposición al Derecho Penal.

Una conducta no será delito si aún cuando se adecúe a todos los elementos del tipo existe una justificación a esa conducta.

E El ilícito penal se manifiesta por la actividad contraria o perjudicial al bienestar colectivo, la cual la ley penal se-

ñala de manera descriptiva, no impositiva.

Se discute en doctrina si la antijuridicidad es formal, - es decir, es por el hecho de estar expresada en la ley, o es - materio, es decir, independientemente de que esté expresada en la ley existe por el daño que causa a la sociedad el ilícito - penal.

En el caso de nuestro delito de estudio tendríamos que ha^ucernos un cuestionamiento, ¿causa un daño de tal grado, que to^udos los casos de defraudación fiscal merecen ser sancionados - penalmente?, creemos que no es así, pues en nuestra aprecia-^ución personal consideramos que no debe ser juzgado de igual ma^unera el contribuyente que con su trabajo genera recursos y que llega a omitir por el engaño o el aprovechamiento de el error de un funcionario de Hacienda parte de sus contribuciones a -- aquél que por disposición de la ley retenga el impuesto de --- otras personas contribuyentes y que omita su entrega al fisco, pues en el primer caso, si bien es cierto causa cierto daño a - la colectividad al no pagar todas sus contribuciones, también - lo es que la está beneficiando al crear fuentes de trabajo, ge^unerar ingresos y pagando parte de sus contribuciones, mientras que en el segundo caso el contribuyente está aprovechando de - algo que él no ha generado, por lo tanto el primer contribuyen^ute ha tenido una conducta antijurídica, pero no se puede consi^uderar a su antijuridicidad material, pues su ilícito no causa un daño a la sociedad que merezca ser penado (Si merece una -- sanción de tipo administrativo), pero tal vez, le beneficia -- más a la sociedad el que este contribuyente siga con sus acti^uvidades de trabajo a que reciba una sanción de tipo corporal.- Podemos concluir entonces que la antijuridicidad como señala - Jiménez Huerta, (108) es formal, debe llevar implícito el senti^udo material, la norma debe tutelar aquello que a la sociedad le interese tutelar y en la realidad se presenta que lo antiju^u

ridicidad es sólo formal en varios casos. Como hemos dicho -- en el delito de defraudación fiscal consideramos que la antijuridicidad es formal solamente, pues existe porque el legislador establece la norma que al infringirse sin justificación da lugar a la antijuridicidad, es decir, la conducta se contrapone a la norma, pero no necesariamente en el caso de este delito causa un daño tal a la sociedad que merezca ser penalizado, aunque si ser sancionado administrativamente.

La antijuridicidad también la tratan de dividir en objetiva y subjetiva. Los criterios que opinan que la antijuridicidad es objetiva, basan su idea en que la antijuridicidad se da por la oposición a los valores que resguarda la norma, independientemente de la posición que guarde el autor y los que sustentan al criterio subjetivo de la antijuridicidad, consideran que no basta la oposición al orden jurídico, sino que se requiere un juicio de reproche al autor. Nos apegamos más al -- primer criterio, ya que este segundo confunde la antijuridicidad con la culpabilidad que es otro elemento del delito y la antijuridicidad es autónoma.

El último de los criterios a deslindar en la antijuridicidad es determinar si ésta es general o penal, creemos que el derecho al ser un regulador de la vida en sociedad, al existir una conducta antijurídica se contrapone a todo ese orden jurídico en sí, independientemente de la materia que le cobije, el que el injusto sea cometido en contra de una persona o colectividad, el poner en peligro a toda la sociedad o sólo lesionarla a un particular, las características del infractor, el momento en que se da la infracción, el que intervenga el Estado como parte activa, etc. harán que la infracción o ilicitud entren dentro del campo del Derecho Penal, Administrativo, Civil, Fiscal, Mercantil, etc., pero la conducta ilícita no se opone sólo a ese campo del Derecho, sino al orden jurídico total.

Aspectos Negativos de la Antijuridicidad
(Causas de Justificación)

Se presenta una causa de justificación toda vez, que aún, adecuándose la conducta al tipo penal, ésta es lícita.

Son causas de justificación:

a) La Legítima defensa; b) El Estado de necesidad; c)- Cumplimiento de un deber; d) El ejercicio de un derecho; e)- el impedimento legítimo.

1. Legítima Defensa: Es la repulsa o contraataque necesario en contra de un injusto atacante, cuya agresión debe ser actual y de peligro inminente, que se puede hacer valer en favor propio o de un tercero.

Para Jiménez de Asúa, es la repulsa de una agresión anti jurídica, actual o inminente, por el atacado o por tercera persona contra el agresor, sin traspasar la necesidad de la defensa y dentro de la racional proporcionalidad de los medios.

Nuestro Código Penal lo incluye dentro de las excluyentes de responsabilidad en su Artículo 15, Fracción III, que dice: "obrar el acusado en defensa de su persona, de su honor, o de sus bienes, o de la persona, honor o bienes de otro, repeliendo una agresión actual, violenta, sin derecho y de la cual resulte un peligro inminente, o no ser que se pruebe que intervino alguna de las circunstancias siguientes:

1. Que el agredido provocó la agresión dando causa inmediata y suficiente para ella.

2. Que previó la agresión y pudo fácilmente evitarla por otros medios legales.

3. Que no hubo necesidad racional del medio empleado en la defensa, y

4. Que el daño que iba a causar el agresor era fácilmente reparable después por medios legales o era notoriamente de poca importancia, con el que causó la defensa.

Dentro del delito de defraudación fiscal no se puede presentar esta justificante y lo vamos a analizar desde los elementos que requiere la legítima defensa:

1. Una agresión; 2. Debe ser actual; 3. Violenta; 4. Sin derecho; y, 5. De peligro inminente.

Agresión, es un acto contrario al derecho de otro, es un ataque, el cual Mezger define como la conducta de un ser viviente, racional o irracional, que amenaza lesionar bienes jurídicamente protegidos. (109) La Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció que por agresión debe entenderse el movimiento corporal voluntario del sujeto que amenaza lesionar o que lesiona bienes jurídicamente protegidos.

Actual, significa que la agresión debe ser presente, y no haber sido agresión pasada o la amenaza de una agresión a futuro, si fuera así no habría legítima defensa.

Violenta, puede ser física o moral, la misma agresión en sí implica cierto grado de violencia.

La agresión debe ser injusta, sin derecho, es decir, el sujeto atacado no debió haber dado lugar a la agresión.

Por peligro inminente entendemos que el ataque encierra un peligro inmediato, próximo al sujeto atacado.

(109) Cit. Carranca y Trujillo, Raúl: "Derecho Penal Mexicano", Edit. Porrúa, México, 1982, pág. 518.

Es evidente que al ser necesario que una contribución se establezca en la ley, ésta es requerida conforme a Derecho, -- por lo tanto es legítima de acuerdo a la ley, aún y cuando a nosotros o al sujeto contribuyente le parezca una contribución desproporcional queda legitimada al ser establecida en la ley y el sujeto al adecuar su conducta a la ley, es decir, al generar el hecho imponible, dio lugar al cobro de esa contribución con lo que queda automáticamente excluida la posibilidad de la legítima defensa como justificante de la defraudación fiscal.
(110)

II.- Estado de Necesidad: Es el peligro actual o inmediato para bienes jurídicamente protegidos, que sólo puede evitarse mediante la lesión de bienes también jurídicamente tutelados pertenecientes a otras personas. (111)

Nuestro Código Penal señala esta causa de licitud en el - Artículo 15, Fracción IV, que cita: "la necesidad de salvar su propia persona o sus bienes o la persona o bienes de otro de un peligro real, grave e inminente, siempre que no exista otro medio aplicable y menos perjudicial.

A diferencia de la legítima defensa, aquí no se causa un daño a un injusto agresor, sino a otra persona cuya conducta - también es lícita, motivado por el peligro que se cierne sobre el sujeto o sus bienes.

El bien sacrificado para que sea válido el estado de necesidad debe ser de igual o menor jerarquía al bien salvado.

(110) Hay que mencionar que la agresión que como elemento pudiera parecer suficiente para excluir a la legítima defensa como justificando de nuestro delito de estudio, ya que pudiera parecer que no se da, ya que una contribución excesiva puede ser una verdadera agresión al patrimonio del contribuyente.

(111) Cuello Calón, Eugenio. Ob. Cit. pág. 203.

Sus elementos son:

1. La existencia de un peligro; 2. Debe ser real; 3. Grave; 4. Inminente; 5. Que exista proporcionalidad entre el bien salvado y el sacrificado; 6. Que no exista otro medio aplicable y menos perjudicial para salvar el bien.

De acuerdo a estos elementos la existencia del estado de necesidad como causa de justificación dentro del delito de defraudación fiscal resulta muy poco probable, sin embargo, posible en casos sumamente particulares, como puede ser el caso en que el contribuyente o algún familiar allegado requiriese urgente y costosa para salvar su vida y no tuviera la posibilidad de obtener el dinero para ésta, salvo evadiendo su responsabilidad fiscal dejando de pagar parte o la totalidad de las contribuciones que le correspondan valiéndose de la defraudación fiscal.

La necesidad de una operación para salvar la vida implica un verdadero peligro, que es real, grave e inminente, si la operación es requerida de urgencia, si no tenía medios para obtener con prontitud el dinero de la operación se cumple con el requisito de que no exista otro medio aplicable y menos perjudicial. En cuanto a la proporcionalidad de bienes, es desde luego de mayor jerarquía el salvar la vida de una persona a realizar el pago de contribuciones al Fisco, aún y cuando éstas van a satisfacer necesidades de la colectividad.

III. Cumplimiento de un deber, Ejercicio de un derecho e Impedimento Legítimo. En cuanto al cumplimiento de un deber señala Carranca y Trujillo (112) que en orden a los sujetos, se distinguen dos distintos casos: 1o. Los actos ejecutados en cumplimiento de un deber legal resultante del empleo, autoridad o cargo público, que pesa sobre el sujeto, v.g. el agente-

(112) Carranca y Trujillo, Raúl. Ob. Cit. pág. 616.

policial que catea un domicilio obedeciendo la orden recibida; y 2o. Los ejecutados en cumplimiento de un deber legal que pesa sobre todos los individuos v.g., la aprehensión de un delincuente in fraganti. Es obvio no puede presentarse este caso como causa de justificación de una defraudación fiscal, ya que para el primero, la ley no autoriza a una autoridad o servidor público a realizar actos encaminados a una defraudación fiscal y por lo segundo, para ser valedero como justificante debe ser el cumplimiento de un deber legítimo y no moral, ético o de urbanidad, por lo que no podría pretestarse una defraudación fiscal por estar cumpliendo con un deber legal.

En cuanto al ejercicio de un derecho, esta justificante se da para aquellas personas que se encuentran bajo determinadas circunstancias y realizan actitudes o actividades bajo las cuales para otros que no estén en esas circunstancias serán de lictuosas, por estar ejerciendo un derecho que la ley les otorga v.g.: el derecho de los padres de corregir a sus pupilos, de acuerdo al Artículo 295 del Código Penal; las lesiones inferidas en el deporte. Tampoco es posible que se presente ésta como justificante, ya que si la ley otorga a determinados causantes que se encuentren bajo alguna característica especial - el privilegio a no pagar un impuesto, el causante no requiere de realizar ningún engaño ni valerse de error de la autoridad fiscal para omitir el impuesto, simplemente haría valer la exención que la ley le otorga, pero no habría lógicamente defraudación alguna.

Impedimento Legítimo: Se presenta éste cuando el sujeto activo se ve impedido para cumplir con su deber legal, por otra ley o por que existe alguna fuerza física o mal físico que se lo impida. En cuanto al impedimento legal es obvio que éste no se puede presentar como causa de justificación en la defraudación fiscal, ya que como en el ejercicio de un derecho

de haber una ley que impidiera el cumplimiento del deber fiscal ésta sería un eximiente y por tanto no requeriría el contribuyente de ningún engaño para dejar de pagar. En tanto, al no pago por existencia de alguna fuerza física que impidiera el cumplimiento de la obligación fiscal, ésta es muy poco probable que se presentara y aún en el caso, no podría hacerse valer como causa de justificación de la defraudación fiscal, --- pues este impedimento físico haría no posible el cumplimiento de la obligación fiscal, pero no justificaría la existencia de algún engaño al Fisco con el fin de defraudarlo.

Imputabilidad (Cuarto Elemento del Delito)

La imputabilidad es la capacidad que tiene el sujeto activo para responder jurídicamente a la sociedad por sus actos cometidos. Para algunos autores la imputabilidad no es un elemento del delito, sino un presupuesto de la culpabilidad y para otros es un presupuesto del delito, lo que es claro es que efectivamente está ampliamente ligada a la culpabilidad y que no se puede ser culpable si no se es imputable.

Para considerar a un sujeto imputable se deben presentar dos elementos: que el sujeto quiera y entienda la acción, estando bajo esas dos condiciones puede ser reprochable la conducta del sujeto.

En nuestro delito de estudio el sujeto quiere la acción siempre y cuando no exista algo que influya en su voluntad para que actúe en forma tal que pretenda engañar al Fisco o --- aprovecharse de su error para omitir el pago de una contribución. Y entiende la acción, cuando es capaz de discernir entre los alcances que su acusación puede tener, es decir, el sujeto tiene aptitud psicológica para delinquir.

Aspectos Negativos de la Imputabilidad (Inimputabilidad)

Inimputabilidad es el elemento negativo de la imputabilidad, esto es, al sujeto activo no se le puede reprochar su conducta, ya que carece de desarrollo o salud mental, por tanto, de una aptitud psicológica para delinquir, por lo que no cumple con las dos condicionantes de la imputabilidad: querer y entender la acción.

Se considera que son inimputables, aquellos que se encuentran en: Estado de inconciencia ya sea por un trastorno mental permanente o transitorio; sujetos con miedo grave; sujetos con sordomudez; y menores de edad.

Se considera que padecen trastorno mental permanente los locos, idiotas, imbeciles o aquellos que sufran cualquier otra debilidad, enfermedad o anomalías mentales.

En el caso de la defraudación fiscal es prácticamente imposible que se presentara este caso como causa de inimputabilidad, pues una persona en ese estado es difícil que fuera dueño o socio de algún negocio que requiera una defraudación fiscal, por otro lado, este es un delito que requiere de cierto grado de maquinación, e ingenio, el planear una defraudación es algo prácticamente imposible para una persona que sufriera trastorno mental permanente.

El Artículo 15, Fracción II del Código Penal señala, dentro de las excluyentes de responsabilidad penal: Pádecen el in culpado, al cometer la infracción trastorno mental o desarrollo retardado que le impida comprender el carácter ilícito del hecho, o conducirse con esa comprensión, excepto en los casos en que el propio sujeto activo haya provocado esa incapacidad intencional o imprudencialmente.

El trastorno mental puede ser provocado por alguna substancia tóxica embriagante, estupefaciente, un trastorno de carácter patológico, etc., el cual por carecer de permanencia de efectos en la mente del sujeto son considerados trastornos mentales transitorios, los cuales como lo señala la última parte de la Fracción II del Artículo 15 del Código Penal deben ser involuntarios, es decir, no provocados, ni intencional, ni accidentalmente (acciones liberae in causa) para que puedan considerarse, causa de inimputabilidad.

Es también evidente que esta causa de inimputabilidad no podría tener efectos en el delito de nuestro estudio, pues como mencionábamos anteriormente es un delito que requiere de la mayor lucidez posible en su hacer, es prácticamente imposible que alguien que hubiera sido accidental o intencionalmente --trastornado por un tercero, pudiera maquinara una defraudación fiscal.

Miedo Grave: Es un proceso psicológico que se engendra en la mente del individuo y que trastorna su mente. Obvio es que tampoco éste pueda ser un elemento negativo de la imputabilidad en el delito que estudiamos.

Sordomudez: La ley dispone que a los sordomudos que cometen delitos se les recluya en escuela especial para sordomudos de aquí que no se considere que cometan delitos, sino que se les aplica medidas educacionales. Difícil es que un sordomudo realice actividades en una empresa que pudiera dar lugar a una defraudación fiscal, pero es un caso posible y realizándose éste, estaríamos en la hipótesis anterior, por lo cual el sujeto no sería penalmente responsable de una defraudación fiscal.

La minoría de edad es el último de los casos que se presentan como causas de inimputabilidad, también es poco proba-

ble que un menor realice actos de dirección, propiedad o contabilidad en una empresa para que a la vez realizara alguna defraudación fiscal, pero si así fuera no sería penalmente responsable por estar cubierto por esta causa de inimputabilidad.

Culpabilidad (5o. Elemento del Delito)

Culpabilidad es la relación psicológica que tiene el autor del delito con el resultado, de ahí, de la conciencia que tiene el sujeto sobre su conducta, está la reprochabilidad que puede tener su conducta, es decir, su culpabilidad, de acuerdo a la teoría psicológica de la culpabilidad.

La teoría normativa indica que aparte de esta relación de causalidad psíquica se requiere que exista un juicio normativo que reproche, de una reprobación jurisdiccional a la conducta que ha negado lo que le exigió la norma. (113)

El Artículo 8o. del Código Penal, señala que los delitos pueden ser: a) Intencionales, b) No intencionales, y, c) Preterintencionales.

Son delitos intencionales o dolosos aquellos en los que - el sujeto activo intencionalmente realiza una actividad sancionada en la ley penal, es decir, pretende producir un resultado. En estos el sujeto activo, psicológicamente prevee el resultado y tiene intención de que éste se produzca.

En doctrina se hacen varias clasificaciones del dolo, --siendo las más importantes:

a) Dolo Directo: El sujeto activo quiere el resultado penal tipificado y lo consigue.

b) Dolo Indirecto: El sujeto activo para producir el resultado penalmente tipificado sabe que tiene que producir ---- otros resultados también penalmente tipificados, los cuales no están dentro de sus propósitos, pero que no importa producir - con tal de realizar su delito que tiene por objeto.

c) Indeterminado: El sujeto tiene la idea de delinquir, - sin proponerse un delito en específico, ejemplo: el terrorista que lanza una bomba sin proponerse un delito determinado, sino crear el miedo.

d) Eventual: Se desea un resultado delictivo y se prevee la posibilidad de que éste conlleve a otros delitos. A diferencia del indeterminado la realización de otros delitos es in cierto, es sólo posible, mientras que en el indeterminado es - seguro se presenten otros delitos.

En el segundo párrafo del Artículo 9o. del Código Penal - se describe a los delitos culposos, dándoles el calificativo de imprudenciales, al mencionar: "obra imprudencialmente el -- que realiza un hecho típico incumpliendo un deber de cuidado - que las circunstancias y condiciones personales le imponen".

Con lo que nos encontramos que para que se de un delito - culposo debe estar penalmente tipificado y causar el mismo resultado que causa un acto doloso, en el que se tiene la voluntad de actuar, pero no se tiene la intención de producir un re resultado penalmente tipificado, éste se produce por el descuido con que actúa el sujeto activo.

La culpa es la no previsión de lo previsible y evitable, - que causa un daño antijurídico y penalmente tipificado. (114)

En doctrina se distingue entre dos clases de culpa, con -

previsión y sin previsión:

a) Es culpa con previsión cuando el sujeto activo realiza la acción previendo la posibilidad de un resultado típico, pero con la esperanza de que éste no se de, ejemplo: el conductor que va con exceso de velocidad y en sentido contrario a la vialidad, pienso q ue puede atropellar a alguien o chocar con otro auto, pero tiene la esperanza que estono suceda.

b) Sin previsión, cuando el sujeto realiza la acción sin pensar en la posibilidad que se presente un resultado típico, ejemplo: El sujeto que está limpiando su pistola y al que accidentalmente se le escapa un tiro, aquí no previó la posibilidad de un resultado típico.

Preterintencionalidad.- Se presenta ésta cuando el sujeto activo intencionalmente realiza una acción esperando obtener un resultado tipificado penalmente en la ley, obteniendo un resultado mayor al deseado, imprudencialmente.

El párrafo Tercero del Código Penal, señala, obra preterintencionalmente, el que cause un resultado típico mayor al querido o aceptado, si aquel se produce por imprudencia.

Esta figura fue incluida en el Código Penal para el Distrito Federal con las reformas de 1984, pues antes, correctamente a mi parecer, sólo se sancionaban las conductas dolosas o culposas. La preterintencionalidad implica delitos imbuídos de los dos formas anteriores, dolo y culpa, el sujeto activo actúa dolosamente, pues pretende un resultado penal, pero culposamente produce un resultado mayor al querido, ejemplo: él ataca a otro con el deseo de lesionarlo y por no medir la fuerza de sus golpes le produce la muerte. En mi criterio esta figura no debería de existir más que como instrumento de estudio

en las aulas universitarias, y no como figura manifiesta en el Código Penal, que permita al juez disminuir la pena hasta en una cuarta parte de la que correspondería al delito doloso (Artículo 60 del Código Penal), haciendo muy leve la sanción a un sujeto que en realidad actuó dolosamente, pues él no sólo previó la posibilidad de un resultado penal, caso de la culpa con previsión, sino que buscó ese resultado y si este fue mayor al buscado, no es otra cosa que el resultado de su afán delictivo.

En cuanto a la defraudación fiscal debemos excluir dentro de sus elementos de culpabilidad tanto la posibilidad de culpa, como de preterintencionalidad, pues evidentemente este es un delito intencional o doloso, pues para hacer uso de engaños, que es el hacer creer una falsa realidad, se requiere pensar éstos, tener una intención para engañar a alguien y el objetivo de omitir el pago de la contribución, asimismo, sucede en cuanto al aprovechamiento del error, obvio es que hay aprovechamiento de un error, el contribuyente se percató de la existencia del error y quiso aprovecharse de esta existencia para evitar o disminuir el pago. El hacer uso de engaños o aprovecharse de errores, implica ya una intención dirigida a un fin determinado, que en nuestro caso de estudio es la omisión parcial o total de la contribución.

Aspectos Negativos de la Culpabilidad (Causas de inculpabilidad)

Para que una conducta pueda ser eximente de responsabilidad penal, ésta debe realizarse por un error esencial, es decir este error debe ser insalvable, que el sujeto activo tenga como cierto sin duda alguna un hecho erróneo, con lo cual determinamos que el error debe ser sobre el hecho y no de derecho, es decir, el error o desconocimiento de la ley no exime de responsabilidad, pero sí, de acuerdo al Artículo 59 bis del

Código Penal, puede ominorar la penalidad hasta en una cuarta parte a los delitos que les corresponda sanción privativa de libertad, siempre y cuando el error o la ignorancia de la ley sea invencible, en virtud del extremo atraso cultural y aislamiento social del sujeto.

Estamos en presencia de un error esencial de hecho en el caso de las eximentes putativas: legítima defensa putativa recíproca, estado de necesidad putativo, deber y derechos legales putativos. En estas se cree estar bajo un hecho que amerita la utilización de alguna de estas conductas, lo cual es un error y se realiza la conducta. Obvio es que si cuando se hizo el estudio de estas conductas en su forma simple, se determinó que no pueden ser aplicables dentro de nuestro delito de estudio, tampoco lo pueden ser como elementos de inculpabilidad. El temor fundado, en el que también se puede actuar bajo un error esencial, tampoco puede ser usado como excluyente en el delito de defraudación fiscal.

El último de los actos que merece mención como causa de inculpabilidad es la obediencia jerárquica, y ésta sí puede llegar a constituirse como excluyente de responsabilidad; la Facción VII del Artículo 15 del Código Penal dice, es excluyente de responsabilidad penal: Obedecer a un superior legítimo en el orden jerárquico aún cuando su mandato constituya un delito, si esta circunstancia no es notoria ni se prueba que el acusado lo conocía.

En este caso se puede llegar a encontrar algún o algunos empleados de una empresa, a los que se les ordenara realizar determinados actos que llevaran como finalidad cometer una defraudación fiscal, sin que los empleados conozcan esta finalidad realizan los actos que les fueron ordenados, obvio es que deben ser protegidos por esta eximente y no tendrían responsabilidad como coparticipes del delito.

Punibilidad (6o. Elemento del Delito)

Forma el último elemento del delito, aunque su carácter - como tal es en realidad muy criticable. Se presenta la punibilidad cuando una conducta cierta se ha hecho merecedora a una pena, de lo que se infiere tiene dos elementos:

- a) Merecimiento de una pena.
- b) Aplicación de la pena (punición)

Para nuestro caso de estudio se da la punibilidad cuando se han cumplido previamente con todos los elementos del delito de defraudación fiscal y se aplican las penas que dispone el - Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que señala:

"Se sancionará con prisión de 3 meses a 6 años, si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario; cuando exceda, la pena será de 3 a 4 años de prisión. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo defraudado la pena será de 3 meses a 6 años."

Dispone el mismo artículo que para determinar el monto de lo defraudado, se debe tomar en cuenta lo que resultare de un mismo ejercicio fiscal, independientemente del concepto de contribución sobre las que versare, ejemplo: aunque sean distin-tas contribuciones defraudadas en el Impuesto Sobre la Renta - y en el Impuesto al Valor Agregado ambas se cuantifican juntas.

En lo particular nos sumamos a los criterios que conside-ran a la punibilidad más una consecuencia del delito, que un - elemento en sí de éste, pues el carácter de delito no se lo da el hecho de que exista la amenaza de pena y la sanción en sí - como lo hacen creer quienes consideran a la punibilidad un ele

mento más del delito, quienes se basan en el Artículo 7o. del Código Penal que dice: "delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales". Pese a esto, si pensáramos que es un elemento del delito, en los casos en que no se aplica pena dejaría de existir el delito, lo cual no es así como en el caso de las excusas absolutorias o aquellos en los que el sujeto activo del delito se ha evadido de la justicia, su acto sigue -- siendo delito, aunque no haya recibido pena.

En cuanto a la penalidad con que se sanciona este delito, nos parece definitivamente excesiva, pues, se ha querido sobreproteger en exceso al Fisco Federal sancionando con demasiada-severidad una actitud, que si bien es ilegal, no deja de ser - bastante dudosa su esencia como figura delictiva, pues se castiga con igual o mayor rigor a un "defraudador fiscal" que a - sujetos que han cometido delitos del orden común que constituyen un peligro mucho mayor para la sociedad que el que puede - significar un defraudador fiscal.

Comparándolo con los delitos patrimoniales, en primer término con el fraude genérico simple, con cuya relación nuestro delito de estudio es sumamente estrecha, tenemos que la Fracción II del Artículo 386 del Código Penal sanciona con prisión de 6 meses a 3 años, cuando el monto de lo defraudado exceda - de 10 pero no de 500 veces el salario y para los casos que --- excediera esta cantidad la sanción va de 3 a 12 años de pri--- sión, de este modo tenemos que para la primera hipótesis la san- ción al defraudador fiscal por la misma cantidad defraudada se le puede llegar a castigar hasta en proporción del doble que - al defraudador del orden común, y en la segunda hipótesis la - sanción mínima sería igual para ambos y en la máxima si se pue- de sancionar hasta por 3 años más al que comete un fraude del- orden común, sin embargo, esto nos parece desproporcional en - ambos casos, sobre todo en el primero, pues no hay que olvidar

que aquel comete un fraude del orden común, obtiene un patrimonio, que otros han generado y en el que no tuvo intervención alguna para generarlo, mientras que en la defraudación fiscal en la mayoría de sus casos, es el mismo sujeto activo el causante de generar con su trabajo ese patrimonio del cual se ve beneficiado al cometer la defraudación fiscal. Se considera que el que cometió una defraudación fiscal, daña a la colectividad en general, ya que los impuestos que deja de pagar "teóricamente" debían aplicarse en beneficio de la colectividad, y que por lo tanto daña a todos, sin embargo, creo que causa una mayor conmoción a la sociedad la existencia de un defraudador del orden común, quien por su accionar, aún defraudando la misma cantidad que aquel que comete una defraudación fiscal, puede privar de todo su patrimonio a una familia, mientras que en el otro caso del defraudador fiscal, esa misma familia apenas podría percibir el beneficio del cabal cumplimiento o de las obligaciones fiscales del defraudador fiscal. Por último, --- aquel que es sancionado por defraudación fiscal, en la mayoría de los casos devuelve la cantidad defraudada, pues no hay que olvidar que simultáneamente al juicio penal, se le sigue uno administrativo, en el que se le condena no sólo al pago de la deuda principal, sino al de multas y recargos ya en sí sumamente severos mientras que el defraudador común en pocas ocasiones devuelve el monto de lo que defraudó y todavía en menores ocasiones es condenado al pago de daños y perjuicios.

En comparación con el delito de robo, que es un delito a todas luces de mayor repercusión en la sociedad por el temor que causa en ella este tipo de delincuentes, además que va generalmente acompañada por violencia y una carga emocional sumamente fuerte en la mayoría de los casos para el sujeto pasivo, tenemos que de acuerdo al Artículo 370 del Código Penal para el Distrito Federal, "si el robo no excede de 100 veces el salario mínimo se puede imponer hasta 2 años de prisión y se ---

No Hay

Hoja

No. 117.

agrava de 3 días a dos años", si se usa violencia en su comisión, es decir, si el delito se cometió con lujo de violencia -- podría llegar a sancionarse como máximo con 4 años de prisión, mientras que en el delito de defraudación fiscal se deja a criterio discrecional del juez imponer de 3 meses hasta 6 años -- por esa misma cantidad que obtiene el sujeto activo como lucro, en un delito en que además que es obvio no se utiliza violencia alguna en su realización. Cuando el robo excede de 100 pesos pero no de 500 veces salario mínimo la pena sería de 2 a 4 años de prisión, agravadas desde luego de la misma manera que señalamos anteriormente si se cometió con violencia, lo cual suponiendo que el juzgador penalizara al máximo el delito cometido con exceso de violencia, la pena sería hasta de 6 años, misma que se impondría al que cometió defraudación fiscal por una cantidad similar, lo cual nos obliga a pensar que al legislador le interesa más proteger las arcas del Fisco, sancionando más severamente a un sujeto, del cual repetimos no deja de tener una actitud ilícita y falta de cooperación colectiva, pero que de alguna manera se dedica a trabajar y tal vez a crear -- fuentes de trabajo, que a aquel sujeto que constituye un verdadero peligro para la sociedad y que la aterroriza con su existencia y violencia que emplea para la realización de sus delitos. Cuando excede de 500 veces salario mínimo la pena va de 4 a 10 años de prisión en el robo, por los 3 a 9 años en la defraudación fiscal cuando se trata de montos similares.

Por último, comparado con otro delito, que va destinado a sancionar a funcionarios públicos, que precisamente aprovechan del cumplimiento de los contribuyentes para incrementar su patrimonio, como lo es el delito de enriquecimiento ilícito, vemos desde el principio que la pena mínima es de 3 meses a 2 años de prisión, pero en este delito el monto del enriquecimiento ilícito puede ser hasta de 5,000 salarios mínimos, esto es, 10 veces más que en la defraudación fiscal y su sanción -- también es menor. En caso que pase esta cantidad el enriquecimiento ilícito, la pena es de 2 a 14 años de prisión, en este-

caso sí puede llegar o ser más alta la sanción, pero sólo hablando en sumas muy elevadas en comparación a la defraudación fiscal, con la que observamos se castiga más severamente a --- aquel contribuyente que trabaja, pero que no cumple totalmente con sus obligaciones fiscales, que al funcionario que aprovecha de los recursos que otro generó con su trabajo y con el -- cumplimiento de sus deberes fiscales.

Pero, no para ahí la sanción al que comete el delito de - defraudación fiscal, ya que como vimos anteriormente, la de--- fraudación se comete en la mayoría de los casos mediante una - pluralidad de acciones, es decir, es en muchos de los casos un delito continuado, para el cual el Código Fiscal de la Federación, dispone en su Artículo 99 que puede aumentarse en los ca sos de este tipo de delitos, hasta una mitad más de la que re- sulte aplicable, por lo que tendríamos que en el caso del deli to de defraudación fiscal, se podría llegar a imponer una sanción, hasta de 13 años y medio de prisión cuando el delito es- continuado como se da en la mayoría de los casos, lo cual nos parece francamente demasiado gravoso.

Como elemento negativo de la punibilidad, se encuentran - las excusas absolutorias, pero ninguna de ellas tiene repercusión en el delito de nuestro estudio, pues ninguna podría ha- cerse valer en el mismo.

Condiciones Objetivas de Procedibilidad: El delito de--- defraudación fiscal impone como en la mayoría de los delitos - fiscales un requisito de procedibilidad como lo es la querrela formulada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de- acuerdo con el Artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior produce que la Secretaría de Hacienda y Crédi to Público pueda discrecionalmente conceder el perdón, siempre que los procesados hayan pagado las contribuciones adeudadas, - multos y recargos respectivos, o hayan quedado garantizados es tos a satisfacción de la propia Secretaría. El perdón debe -- concederse antes que el Ministerio Público formule conclusio- nes.

Como hemos mencionado anteriormente, no hay que olvidar, que alternativamente a la pena corporal, se aplica al sujeto activo del delito una sanción administrativa, consistente en recargos y multas por las cantidades omitidas, de acuerdo con el Artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, que dice: - "La aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios -- así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal. Lo cual ya fue comentado en el capítulo anterior.

Con el estudio de la punibilidad hemos complementado el estudio de los elementos del delito, Únicamente agregaremos -- dentro de este capítulo la aplicabilidad en los casos de tentativa y prescripción dentro del delito de defraudación fiscal.

Tentativa.- Para los casos de tentativa de defraudación fiscal, dispone el Artículo 98 del Código Fiscal de la Federación, que se sancionará al igual que en los delitos del orden común hasta con las dos terceras partes de la sanción que le correspondería si el delito se hubiera consumado. El mismo Artículo señala que hay tentativa cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlos, si la interrupción de estos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

De acuerdo a lo anterior, si la cantidad que se intentó defraudar no excede de 500 veces el salario, se podrá imponer una penalidad hasta de 4 años de prisión y si lo que se intenta defraudar excede los 500 salarios mínimos la penalidad podrá llegar a ser hasta por 6 años.

Prescripción. El Artículo 100 del Código Fiscal de la -- Federación dispone que prescribe el delito de defraudación fiscal a 5 años de haberse cometido el fraude y en los casos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga conocimiento del fraude a los 3 años a partir de que conozca de éste y del defraudador, sólo que para el infractor sería prácticamente imposible alegar a su favor este último caso, pues para el contribuyente es difícil precisar el momento en que la Secretaría de Hacienda tiene conocimiento del hecho, salvo que después de una revisión fiscal al contribuyente, se le hiciera saber que se encontraron situaciones anómalas respecto a sus contribuciones que podrían llegar a constituirse en un delito de defraudación fiscal.

Realizaremos ahora un pequeño cuadro de la aplicabilidad de los elementos del delito al delito de defraudación fiscal:

	Manifestación de la Conducta	Acción: Cuando la defraudación se da mediante engaño. Omisión: Cuando se da por <u>aprovechamiento</u> de error
CONDUCTA:	Nexo Causal	Cuando como consecuencia de la acción u omisión se omite total o parcialmente una contribución o se obtiene un beneficio indebido.
	Resultado	Es material, se produce una <u>mutación</u> exterior, pues el Estado no percibe los ingresos que debía percibir.

Elementos Objetivos: Omisión total o parcial de una contribución u obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

Elementos Subjetivos: La finalidad de obtener un beneficio indebido, de no pagar o pagar menos de lo que debe pagar.

Elementos Normativos: 1) Valoración jurídica -contribución-.
2) Valoración cultural -error y engaño-.

TIPO Temporales, no hay.
Especiales, no hay.

Referencias: Medios, Engaño o aprovechamiento de error.

Sujeto Activo Puede ser cualquier persona física, contribuyente fiscal

Sujeto Pasivo El Fisco Federal, Estado.

Objeto Jurídico El patrimonio del Estado.

Formal: Pues la conducta viola la norma que inspira al Artículo 108 del Código-Fiscal de la Federación.

Material: No podemos considerar que exista en todos los casos, ya que hay conductas que sancionan y no representan a la sociedad un peligro tal que merezca una pena corporal.

ANTI JURIDICIDAD

Objetiva: Pues se da por la oposición a los valores que inspira la norma que da lugar al Artículo 108 del Código -- Fiscal de la Federación, es decir, la oposición de acrecentar el patrimonio del Estado.

Subjetiva: No hay.

General: Pues al ser una conducta ilícita, -- la defraudación fiscal se opone a todo campo del derecho en general.

IMPUTABILIDAD

Para que un contribuyente sea imputable al delito de defraudación fiscal debe querer y entender la acción que da lugar a la defraudación -- fiscal.

CULPABILIDAD

Necesariamente doloso, entrando en la clasificación doctrinal del dolo directo.

Sanción de:

3 meses a 6 años de prisión cuando lo defraudado no exceda a 500 salarios mínimos.

PUNIBILIDAD

3 a 9 años cuando exceda lo anterior.

3 meses a 6 años cuando no se pueda determinar la cuantía.

C A P I T L O V

DEFRAUDACION FISCAL ESPECIFICA

**FRACCIONES I, II, III, IV y V,
DEL ARTICULO 109, DEL CODIGO
FISCAL DE LA FEDERACION**

CAPITULO V

DEFRAUDACION FISCAL ESPECIFICA

Con el nombre anterior llamamos a este capítulo, ya que - corresponde al estudio de las fracciones tipificadas en el Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación y las cuales serán sancionadas de igual manera, con las mismas penas que se sancionan la defraudación fiscal específica. Estas actitudes tipificadas en las 5 fracciones del artículo mencionado, encierran, a criterio del legislador un perjuicio similar al que causa la defraudación fiscal genérica. En nuestro concepto el legislador debe ser cuidadoso y seguir una correcta técnica jurídica pues sólo debe tipificar la defraudación específica --- aquellas actividades que no contengan los mismos elementos que la defraudación fiscal genérica, pues de otra manera estaría -- creando un artículo casuístico y repetitivo del artículo que le precede y que describe la conducta de la defraudación fiscal genérica.

Pasaremos al estudio de cada una de las fracciones mencionadas:

Fracción I.

1. "Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas".

Como elementos de este tipo, tenemos:

- 1o. Una consignación en declaraciones fiscales.
- 2o. Que esta declaración sea: a) De ingresos menores a los realmente obtenidos, ó, b) Que contenga deducciones falsas.

Del primer elemento se infiere que este tipo puede ser aplicable a cualquier clase de declaración fiscal de que trat

se y de cualquier tipo de contribución que se tuviese que declarar, así entonces puede dar una declaración provisional, o definitiva, etc., puede ser de impuesto sobre la renta, declaración del impuesto al valor agregado, etc., siempre y cuando sean contribuciones que se hayan originado, por algún tipo de ingreso que obtuvo el contribuyente o aquellas que permitan hacer alguna deducción de acuerdo a lo que se infiere del segundo elemento que señalamos de este tipo. Quedan excluidos por tanto, del tipo penal, declaraciones de contribuciones en las que, como las catastrales, el causante puede llegar a declarar falsamente, pero las cuales no son motivo de algún ingreso obtenido o que permita hacer alguna deducción.

El segundo elemento que mencionamos del tipo trae como resultado una disminución en la carga fiscal para el contribuyente, obteniendo por tanto un beneficio indebido, pues al declarar menores ingresos de los que realmente obtiene o hace deducciones falsas, tiene que hacer un pago menor al que verdaderamente está obligado, y esta falta de pago se revierta en contra del Fisco Federal, quien recibe el perjuicio, pues es --- quien reciente en sus arcas la falta del pago verdadero al que el contribuyente estaba obligado, lo cual aparentemente hace aparecer a esta fracción como totalmente adecuado a los elementos de la defraudación fiscal genérica, sin embargo, al estudiar por separado cada una de las dos hipótesis que nos describe el tipo podemos notar una diferencia sumamente importante.

En la primera hipótesis, que consiste en declarar menores ingresos a los realmente obtenidos, encontramos la principal diferencia con la defraudación fiscal genérica y la cual tiene un sentido desde nuestro punto de vista francamente preocupante y radica éste en el elemento culpabilidad del delito, pues el legislador no señala dentro de los elementos del tipo, algu

no que sancionara la actitud sólo cuando es previsible el resultado, lo cual haría de este delito si fuera realizable dolosamente, como lo es la defraudación fiscal genérica, en la que si bien el legislador no manifestó expresamente, como ya hemos estudiado, que la comisión del delito requiere de la intencionalidad, sus elementos engaño o aprovechamiento de error, así lo dejaron entrever. Por tanto en el tipo de estudio, basta con que la declaración del contribuyente contenga ingresos menores a los realmente percibidos, para que su conducta se adecúe al tipo, así pues el contribuyente por un "error", que podría consistir hasta en una equivocación aritmética que le haga creer a él mismo que obtuvo ingresos menores a los verdaderamente percibidos, le convertiría en un delincuente", esto nos parece falta de todo sentido ético jurídico, pues un delito que se caracteriza por su intencionalidad, por las maquinaciones que realiza el sujeto activo del delito para llevarlo a efecto, que en las legislaciones de otros países se sanciona también por ese sentido doloso que tiene el delito, que se origina de un delito cuya comisión única y exclusivamente puede ser dolosa como es el fraude común que tipifica el Código Penal y que se sanciona tan severamente supuestamente por la "peligrasidad" que encierra a la sociedad y al erario público un sujeto capaz de hacer este tipo de maquinaciones para obtener un beneficio indebido, el legislador, en su afán desmedido de proteger los intereses del fisco recurre a sancionar actitudes carentes de toda intencionalidad, sancionando conductas culpables, cuyo culpa, ni siquiera consiste en la negligencia, sino en el error, tal vez en una falta de pericia. No toma en cuenta el legislador, que el contribuyente no presenta en este caso ninguna resistencia al pago, que es donde radicaría la ilicitud y que es como señala Guy Houchon (115) parte de la tipología del delincuente fiscal.

En cuanto a la penalidad ¿cómo debe sancionarse la conduc

(115) Houchon, Guy: "Psicología del Fraude Fiscal", Edit. Botas, México, 1964, pág. 64.

ta que se adecúe a la primera hipótesis que nos plantea el tipo? ¿se debe de aplicar en este caso la penalidad que señala el Código Fiscal de la Federación a la defraudación genérica?

Debemos considerar que si el delito se cometió intencionalmente la penalidad aplicable será la dispuesta en el Artículo 109 del Código Fiscal, de tres meses a seis años, si el monto de lo defraudado no excede 500 veces el salario mínimo, y de 3 a 9 años de prisión cuando lo exceda, pero en el caso que el delito fuera culposo o imprudencial como lo denomino el Código Penal, aún y cuando el Código Fiscal señala que las conductas que describe en las fracciones del Artículo 109 serán sancionables con la penalidad antes mencionada, debemos recordar que el derecho Fiscal Penal no es un derecho autónomo y que por lo tanto está regido por los principios del Derecho Penal General, asimismo como el mismo Código Fiscal no habla de sanciones en caso de delitos culpables o imprudenciales, ya que la intencionalidad como hemos mencionado es una característica natural de este tipo de delitos, debe aplicarse supletoriamente el Código Penal Federal y sancionarse la comisión culpable de este delito de acuerdo al Artículo 60 del Código referido, el cual dispone que: "Los delitos imprudenciales se sancionarán con prisión de tres a cinco años y suspensión hasta de dos años, o privación definitiva de derechos para ejercer profesión u oficio.". Hay que tener en cuenta que como la intención delictiva actualmente no se presume, sino que corresponde al Ministerio Público el demostrar ésta, todo aquél que sea procesado por la comisión del delito de defraudación fiscal, de acuerdo a la fracción I tipificada en el Artículo 109 del Código Fiscal y de acuerdo a la primera hipótesis que establece el mismo habrá actuado imprudencialmente, hasta que no se le demuestre su intención de alcanzar un resultado por su conducta.

Cuando se comete el delito mediante la realización de la segunda hipótesis que nos describe el tipo en su segundo elemento, que consiste en hacer deducciones falsas, el delito consideramos será necesariamente intencional, si atendemos al concepto de falso, que es aquello que no es real, que tiene sólo la aparición de las cosas (116) tendremos que por lo tanto estas deducciones falsas, son deducciones sobre gastos inexistentes y por tanto al ser inexistente, el contribuyente no puede alegar que los consigne en sus declaraciones por un error, --- pues algo que no existe y se le quiere proveer de existencia, --- necesita el ser pensado, el ser meditado e intencionalmente incluirse, lo cual impide la realización de esta hipótesis de manera imprudencial o culposa.

En el caso de esta fracción no se requiere que efectivamente exista o se de el perjuicio en contra de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por contrario un beneficio económico para el contribuyente, ya que podría ser detectado al momento de presentar la declaración, aunque esto es muy remoto, --- la anomalía y no se hubiera llevado a cabo el beneficio del contribuyente y el perjuicio para la Secretaría de Hacienda, --- con lo que en este caso se estaría castigando una forma de tentativa de defraudación fiscal.

Fracción II:

Omite enterar a las autoridades fiscales dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado. Comenzaremos el estudio de esta fracción por el sujeto activo del delito, que en este caso lo limita el tipo a los retenedores fiscales, en doctrina se conocen como sujeto pasivo responsable por sustitución. El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 26, --- Fracción I les denomina obligados solidarios, lo cual consideramos un error de Técnica Jurídica, pues la responsabilidad so

(116) Enciclopedia Salvat Diccionario. Ob. Cit. pág. 1364.

lidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando no lo haya hecho (117) y en el caso de los retenedores, la obligación QUE DETERMINA LA LEY a un sujeto es de retener una cantidad a otro que está obligado a pagarla, convirtiéndose el primero en el sujeto pasivo de la relación tributario, ya que debe entregar lo retenido al Fisco. Dino Jarach los define como aquéllos que deben satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente con los fondos que éste haya retenido. Además tienen responsabilidad solidaria y personal en el caso de no haber efectuado la retención, de no haber ingresado los importes retenidos. (118) Francisco de la Garza al hablar de la retención indirecta señala, que "tiene lugar cuando el sustituto obligado por la ley efectúa la retención y al enterar al sujeto activo el importe de lo retenido, descuenta el crédito tributario a su acreedor al pagarle, al abonarle en cuenta o al reconocerle su derecho de crédito. En este caso al sustituto se le llama retenedor. El sustituto retenedor conserva en depósito la suma retenida y además de cumplir con otras obligaciones formales, tales como presentar declaraciones, la entrega al sujeto activo.

La conducta en este delito se realiza mediante omisión, - ya que el deber que impone la norma es el de enterar dentro del plazo de ley lo que hubieren retenido los retenedores o recaudadores fiscales, por lo tanto la norma impone una obligación de hacer, un actor, requiere que el contribuyente realice una acción que consiste en enterar a tiempo lo retenido, luego entonces si no se entera de esto a la autoridad legal dentro del plazo de ley, se estará cayendo en una omisión.

El tipo también nos impone una referencia temporal, "dentro del plazo que la ley establezca", pero esta referencia temporal será diferente de acuerdo al tipo de contribución de-

(117) De la Garza, Sergio Francisco. Ob. Cit. pág. 510

(118) Jarach, Dino. Ob.Cit. pág. 139.

que se trate, de acuerdo a lo que disponga la ley a ese respecto, como ejemplo podemos señalar que en el caso de los patrones retenedores, que es uno de los retenedores más frecuentes y conocidos que tenemos, dispone la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se debe enterar al Fisco a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que el causante hubiere percibido al ingreso; en este caso la referencia temporal sería de 17 días posteriores a que se dio el hecho generador. Presentando la posteriormente, aunque fuera un día después, al sujeto retenedor coe^rta dentro del tipo enmarcado por esta fracción del Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto al elemento culpabilidad, este delito enmarcado por esta fracción puede cometerse por dolo o culpa, ya que el tipo no requiere de intencionalidad alguna por parte del contribuyente, lo cual al igual que lo manifestamos en el estudio de la fracción anterior, nos parece esto una exageración del interés desmedido que tiene el legislador por cuidar de los recursos e intereses del Fisco, nos parece reprochable el hecho de que a una persona que por un error o incluso por su negligencia no entera "a tiempo" al Fisco de las cantidades retenidas se le sancione penalmente, en algo que no debería acarrearle más que una sanción administrativa en su caso. Es aplicable en esta fracción lo estudiado en la fracción anterior en lo relativo a la culpa.

Fracción III:

Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal. Nos incluye esta fracción dos elementos normativos, que son el subsidio y estímulo fiscal. Entendemos como subsidio la cantidad que entrega por diverso título que puede ser indemnización, compensación, etc., que establece el Estado como ayuda a determinado sector de contribuyentes.

Por estímulo fiscal entendemos al beneficio que concede - el Estado a determinado grupo de contribuyentes, desgravando - en su totalidad o parcialmente alguna actividad temporal o indefinidamente como motivación al contribuyente.

La conducta en este tipo se puede manifestar mediante acción o por omisión pues el tipo no requiere que el sujeto activo del delito obtenga por el mismo y para sí el subsidio, caso de acción, el mismo Estado por error se lo puede conceder y el contribuyente aproveche el beneficio que le concede el subsidio o estímulo fiscal.

La antijuridicidad se manifiesta en este tipo en el momento en que el sujeto activo del delito, obtiene para sí el subsidio o estímulo fiscal que no le corresponde.

Creemos que la inclusión de esta fracción dentro de la defraudación específica no tiene necesidad de ser, pues los elementos de la fracción, caen dentro de los elementos de la defraudación fiscal genérica, es obvio, que como en la defraudación genérica, hay un engaño o se presenta el aprovechamiento de un error por parte del contribuyente para obtener un subsidio o el estímulo fiscal, también existe el beneficio indebido, que nos señala dentro de sus elementos la defraudación fiscal genérica, pues si se obtiene un beneficio sin derecho de este subsidio o estímulo fiscal, es algo que no se debía obtener, a lo que legalmente no correspondía al contribuyente, y que es - en perjuicio de la Hacienda Pública, por lo tanto aún y cuando es una conducta por todos lados reprochable y creemos si deba estar penalizada, consideramos innecesaria su inclusión al Código Fiscal como figura autónoma equiparable al delito de defraudación fiscal, ya que es adecuado a los elementos que describe el mismo código al delito mencionado en su Artículo 109.

Fracción IV:

Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido por perjuicio del Fisco Federal.

Este tipo lo podemos dividir en tres elementos:

- a) Realización de dos o más actos, relacionados entre ellos.
- b) Un único propósito de obtener un beneficio indebido.
- c) Perjuicio para el Fisco Federal.

Relacionando los primeros elementos de esta fracción encontramos que la misma pretende sancionar la figura de la simulación, pues los actos que tipifican deben ir relacionados y pretenderán obtener un beneficio indebido, por tanto no llevan la finalidad que aparentemente hacen creer, sino la de obtener ese beneficio indebido, desde luego éste en perjuicio del Fisco Federal.

Para estudiar este tipo creemos pertinente definir lo que se puede considerar como simulación para lo que nos es conveniente acudir a las definiciones que en materia civil se propone.

El Artículo 2180 del Código Civil para el Distrito Federal define: "Es acto simulado, el acto en que las partes declaran falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellos". El Artículo 2181 del mismo Código, señala que la simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando un acto jurídico, se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

Manuel Bejarano Sánchez, define, "Hay simulación cuando se declara una cosa distinta de lo que se quiere en forma consciente y con el acuerdo de la persona a quien está dirigida esa declaración. Es una discrepancia deliberada entre lo que se quiere realmente y lo que se declara querer, entre lo primero (que se mantiene en secreto entre el simulador y su cómplice) y lo segundo (que se hace público y ostensible con el propósito de engañar a terceros). (119)

El mismo Bejarano basándose en Ferrara agrupa en dos categorías los procedimientos de simulación: negocios que tienden a una disminución del patrimonio y negocios que implican un aumento del pasivo. Entre los actos que aparentan una reducción del activo patrimonial se pueden mencionar los contratos ficticios de venta, cesión de derechos, donación, aportación de bienes a sociedades con sucesiva enajenación de las acciones, la dación en pago, etc.

La simulación por incremento del pasivo, puede realizarse a través de reconocimientos de adeudo, ya notariales, ya por aceptación o suscripción de títulos de crédito antedatados (letras de cambio, pagarés), la constitución de gravámenes por deudas inexistentes, etc., entre los cuales el más común en nuestro medio es el embargo, que el mismo propietario (deudor) gestiona sobre sus bienes a través de un tercero que figura como supuesto acreedor (auto-embargo). Y que afecta para su fingida garantía el patrimonio, sobre el que produce un efecto reductor inmediato que ante los verdaderos acreedores, aparece, así, afectado en su totalidad por sumas muy cuantiosas que les convencen de la inutilidad de intentar un reembolso.

Rojina Villegas señala, "Hay simulación cuando se celebra una convención aparente, cuyos efectos son modificados o suprimidos por otra contemporánea de la primera y destinada a perma

(119) Bejarano Sánchez : "Obligaciones Civiles", Edit. Harla, México, 1982, págs. 349 a 351.

necer en secreto. Esta definición supone, pues, que hay identidad de partes y de objeto, en el acto ostensible y en el secreto. El acto secreto se llama contradocumento". "En lenguaje corriente, simular significa hacer aparecer lo que no es, mostrar una cosa que realmente no existe. El origen etimológico confirma este concepto; simular es hacer similar, dar aspecto y semejanza a lo no verdadero. Así se simula una enfermedad, un peligro, un viaje. En el derecho Penal se habla de simulación de reato cuando para engañar a la justicia se hace creer en la realización de un delito que no ha existido. El que acude a la simulación quiere crear una apariencia falsa para engañar al público, induciendo a la opinión errónea de la verdad del hecho alegado. (120)

De acuerdo a los elementos que nos señala esta fracción, el tipo de simulación que tipifica la fracción IV del Código Fiscal de la Federación es la simulación absoluta, es decir, los dos actos que menciona la fracción deben tener como único propósito, el obtener un beneficio indebido, por tanto al hablar de beneficio indebido, entendemos que estos actos no son reales y como el tipo nos señala que el "único" propósito debe ser este beneficio indebido, estaremos en la idea que si estos actos tuvieran otra finalidad, que pudiera ser real, no podríamos adecuar la conducta al tipo, pues ya no sería el único propósito el que se perseguiría con la realización de estos dos actos relacionados entre ellos.

Respecto al primer elemento del tipo, nos adherimos a lo que consideramos una acertada opinión del Lic. Arturo Millón - González (121) quién menciona que el tipo queda abierto al no detallar el legislador la conducta pues habla sólo de "actos relacionados entre ellos", y es muy cierto que en una organización empresarial es difícil encontrar dos o más actos que no se relacionen entre ellos, lo cual hace o este primer elemento

(120) Rejina Villegas, Rafael:

(121) Millón González, Arturo: "La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales en 1990", Edit. Pac, México, 1990, pág. 177.

muy confuso, lo cual puede acarrear mayores arbitrariedades -- judiciales en contra de los contribuyentes.

Del segundo elemento descrito por el tipo, como mencionábamos al hablar de un "único propósito" excluye a actos que si bien pueden tener también el mismo propósito descrito en el tipo, pudieran tener otro propósitos colaterales, este mismo segundo elemento nos lleva a determinar que este es un delito de los llamados de conducta, es decir, no requiere para su perfeccionamiento que se presente un resultado material, una mutación física en el orden exterior, basta con que se presente la conducta para que el delito exista.

El tercer elemento que marca el tipo, es que este pretendido beneficio que obtiene el contribuyente sea en perjuicio del Fisco Federal, elemento que se adecúa en su totalidad al de la defraudación fiscal genérica. El problema que se nos presenta de este tercer elemento, relacionándola con el segundo "con el único propósito de obtener un beneficio indebido -- con perjuicio del Fisco Federal", es el determinar si cuando estos actos que tienen la finalidad de beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal y también tienden a perjudicar a un tercero, ¿pueden ser sancionables conforme a esta fracción? Apegándonos en estricto a la redacción del tipo creemos que no debiera sancionarse de acuerdo a la misma, independientemente que pudieran tal vez configurar la conducta otro delito, aunque creemos que no era esa la intención del legislador, la mala redacción del tipo nos hace creer un poco difícil su aplicación en estos casos.

La conducta en este delito se manifiesta sólo en su aspecto positivo, es decir mediante acción, pues la realización de dos o más actos que requiere el tipo, necesitan de un hacer, de una actividad corporal para que se presenten.

La antijuridicidad se presenta cuando se realizan los --- dos actos relacionados entre ellos, teniendo el propósito del beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal.

El elemento culpabilidad se manifiesta únicamente mediante el dolo, pues al señalar el tipo que se debe tener el "propósito" de beneficio indebido se entiende implícita la intencionalidad, pues se prevee la obtención de un resultado.

En cuanto a la punibilidad, al ser sancionado con las mis mas penas que el delito de defraudación fiscal genérica, nos parece sumamente elevada su sanción, pues, este tipo está creado básicamente para sancionar una conducta que no obtiene resultado material, como hemos visto, pues de obtenerlo se adecuaría la conducta a los elementos de la defraudación fiscal genérica y no tendría caso tipificarlo como figura autónoma, es una especie de tentativa de la defraudación fiscal genérica, que de otra manera, si no estuviera tipificada, se sancionaría con un máximo de dos terceras partes de la pena aplicable al delito consumado, y en este caso se sanciona con la mis ma severidad.

Esta fracción tiene poco tiempo de vida en el Código Fiscal de la Federación (aunque no es la más reciente), pues apenas se adicionó al mismo en diciembre de 1989, para entrar en vigor a partir de enero de 1990, pero creemos que si requiere de una revisión por parte del legislativo, pues sentimos que en esta fracción se crea una inseguridad jurídica al contribuyente, pues deja un margen muy amplio de interpretación legal al juzgador y al mismo Ministerio Público para ejercitar acción penal, pues en nuestro criterio está tipificada muy vagamente esta conducta penal.

Fracción V:

No presentar por más de 6 meses, la declaración de un --- ejercicio que exigen las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Esta fracción es la de más reciente creación, pues se incluye en las reformas y adiciones al Código Fiscal de la Federación publicadas en el Diario Oficial de la Federación el día 2, de diciembre de 1990 y que entraron en vigor en 1991.

Podemos dividir esta fracción en tres elementos:

- 1) No presentar la declaración de un ejercicio que exigen las leyes fiscales.
- 2) Por un espacio mayor de 6 meses.
- 3) No pagar la contribución correspondiente.

Este primer elemento nos lleva a determinar que esta fracción sólo es realizable mediante la expresión negativa de la conducta, la omisión pues la norma pretende que el contribuyente presente su declaración correspondiente a un ejercicio fiscal dentro de un plazo no mayor de 6 meses, por tanto impone la norma un deber de hacer, una acción por parte del contribuyente, por tanto si el contribuyente omite el cumplimiento de su obligación estará realizando la conducta descrita.

El segundo elemento del tipo contiene una referencia temporal, requiere de más de 6 meses de la no presentación de la declaración, correspondiente al ejercicio fiscal, para que se presente el delito. Presentando el contribuyente su declaración en cualquier momento hasta antes de que transcurran más de los 6 meses su conducta no se podrá tipificar dentro de esta fracción.

Del tercer elemento se desprende que requiere el tipo de un resultado material, no basta con la pura abstención de la declaración, requiere también que se deje de pagar la contribución correspondiente, lo que traería un perjuicio al Fisco Federal y el resultado sería el que éste se vería privado de los ingresos que recaudaría de ese contribuyente. Si el contribuyente aún y cuando no hubiere presentado su declaración estuviere al corriente en sus impuestos, ya sea por retenciones -- que hubiere tenido en su contra, por presentación de declaraciones provisionales dentro del ejercicio fiscal, etc., no adecuá su conducta a este tipo penal.

El delito descrito en esta fracción puede ser doloso o -- culposo, pues si bien, la no presentación de la declaración y pago correspondiente se llega a omitir por error, negligencia o falta de cuidado, también se adecuá la conducta al tipo penal. Es aplicable la crítica hecha a las fracciones I y II -- del mismo Artículo en este respecto.

CONCLUSIONES

PRIMERA. Debemos considerar al Derecho Penal Administrativo como una rama del Derecho Penal General, por lo tanto debemos negar entonces su autonomía, pues no cuenta con las tres características que de acuerdo a Enrique Afilón debe tener toda materia autónoma: Autonomía Legislativa, Didáctica y Científica.

SEGUNDA. Debe por tanto el Derecho Penal Administrativo apearse a la regla del Derecho Penal General, pues ya en sí se imponen sanciones en exceso severas a aquél que comete alguna falta administrativa, resultando en muchas ocasiones mejor ser un delincuente del orden común, que cometer una falta fiscal, ya que la sanción aplicable es menor para el primero, --- otorgarle facultades jurisdiccionales a la Administración sin las garantías del Derecho Penal General ocasionará aún un mayor abuso en perjuicio de aquél que comete la infracción.

TERCERA. El delito de defraudación fiscal como figura independiente se tipificó por vez primera en "La Ley Penal de Defraudación Impositiva", que entró en vigor en 1948 y a partir del año siguiente pasó a formar parte del capítulo V, título 60. del Código Fiscal de la Federación.

CUARTA. La obligación de contribuir a los gastos de la Federación está consagrada constitucionalmente en el Artículo 31, Fracción IV de nuestra Carga Magna y todos los ciudadanos tenemos el deber de contribuir a dichos gastos y no debemos negarnos a pagar estas contribuciones, pues es una contraprestación que se tiene por el beneficio de vivir en un Estado de Derecho y gozar de los beneficios que esta organización jurídica aporta, pero estas aportaciones deben no sólo ser proporcionales al poder de pago del contribuyente, sino que deben destinarse al beneficio común.

QUINTA: La obligación tributaria surge de la realización del hecho imponible, que es la conducta en abstracto descrita por el legislador en la ley respectiva, por lo que sin esta -- descripción no nace la obligación tributaria a lo que se denomina "Principio de Legalidad Tributario", que es similar al -- "Principio de Legalidad en Materia Penal".

SEXTA: Podemos entender como contribución o tributo a la prestación pecuniario que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el -- cumplimiento de sus fines. Las podemos clasificar en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones especiales y derecho. Para el delito de defraudación fiscal, éste se presenta en la realidad sólo en aportaciones de seguridad social de impuestos.

SEPTIMA. El delito de defraudación fiscal constituye una infracción considerada de las más graves dentro de la clasificación de infracciones, pues se sanciona con pena corporal independientemente del pago de la cantidad adeudada más multas y recargos. La imposición de la pena es propia y exclusiva de la autoridad judicial y la sanción administrativa "multa y recargos" compete en su aplicación a la autoridad administrativa, de ahí que al culpable de delito de defraudación fiscal se le seguirán simultáneamente dos juicios por la misma infracción (sentido lato), uno judicial para determinar si es responsable del delito y otro administrativo para determinar el adeudo principal y sus accesorios correspondientes.

OCTAVA. La conducta en el delito de defraudación fiscal se manifiesta mediante acción cuando la defraudación se da por engaño, se manifiesta en omisión cuando se da por aprovechamiento de error; sus elementos objetivos son la omisión total o parcial de contribución u obtención de beneficio indebido en

perjuicio del Fisco Federal; sus elementos subjetivos son la finalidad del beneficio; son elementos normativos de contribución, error y engaño; los medios para cometer el delito son el engaño o el aprovechamiento de error; el sujeto activo del delito puede ser cualquier contribuyente; el sujeto pasivo es siempre el Estado; el delito de defraudación fiscal genérico es necesariamente doloso.

NOVENA. Su penalidad como hemos dicho la consideramos -- excesiva, se sanciona de 6 meses a 3 años de prisión, cuando lo defraudado no pasa de 500 veces salarios mínimos en un ejercicio fiscal y de 3 a 12 años de prisión cuando excede este -- monto, sancionándose con mayor severidad que otros delitos patrimoniales como el fraude y el robo, y aún más que otros cometidos por servidores públicos y que también causan perjuicio -- en el patrimonio del Estado como el enriquecimiento ilícito.

DECIMA. La antijuridicidad en el delito de defraudación fiscal, es formal porque se tipifica y sanciona en la ley, pero no siempre es material, pues se castiga algunas conductas -- en las que el sujeto activo del delito beneficiaría más a la -- sociedad, continuando el desarrollo de su actividad después de ser sancionado administrativamente, que imponiéndole una privativa de libertad.

DECIMA PRIMERA. La Fracción I del Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, artículo que tipifica los diferen-

tes conducta de defraudación fiscal específica, no parece francamente falta de técnica jurídica y que deja al contribuyente en total indefensión frente a la autoridad fiscal, al sancionar a estos contribuyentes "cuando consigue en declaraciones fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos", pues con esta redacción no sólo se estaría sancionando penalmente las conductas dolosas sino también conductas culposas, lo cual --- creemos es una atrocidad legislativa, pues los delitos fiscales deben ser esencialmente dolosos. Podemos considerar que de acuerdo a la descripción que hace dicha fracción, este es un delito de conducta, no de resultado, pues el tipo no prevé que efectivamente la declaración presentada con ingresos menores o deducciones falsas cauce algún perjuicio al Fisco Federal, basta con la conducta.

DECIMA SEGUNDA. En la Fracción II del mismo artículo también se castigan conductas culpables, pues impone a los retenedores fiscales la obligación de entregar lo retenido dentro -- del plazo de ley, que puede variar de acuerdo al tipo de retención, pero una vez pasado este plazo su conducta será delictuosa independientemente de la causa por la que no haya cumplido a tiempo con su obligación de entregar al Fisco lo retenido.

DECIMA TERCERA. La Fracción III del mismo artículo se -- adecúa en todos sus elementos a la descripción de la defraudación fiscal genérica por lo que consideramos innecesario su inclusión como figura autónoma.

DECIMA CUARTA. El tipo descrito en la Fracción IV del -- mismo artículo nos parece muy confuso y que deja un margen muy amplio de interpretación legal al juzgador y al mismo Ministerio Público para ejercitar acción penal. Es un delito de conducta, una especie de tentativa del delito de defraudación fiscal genérica.

DECIMA QUINTA.- En la Fracción V del Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación el legislador vuelve a incurrir - en su afán de sancionar conductas culpables, al igual que en - la Fracción I y II del mismo artículo, al penalizar a que el - contribuyente que por más de 6 meses no presente la declara- ción fiscal que le exigen las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente, independientemente de la cau- sa que diera origen a esa no presentación de declaración.

DECIMA SEXTA. Por último diremos, que si bien es cierto- que consideramos necesario el cumplimiento cabal y oportuno de todo contribuyente en sus obligaciones fiscales, creemos que - esto no se logrará creando disposiciones cada día más severas- para sus infractores y una legislación en sentido pleno favora- ble a la autoridad administrativa y en contrapartida, desfavo- rable al contribuyente, que en muchos casos es poco clara y de- ja varias lagunas que quedarán a criterio del juzgador llenar, que se sanciona de manera en exceso grave a aquellos que comen- ten el delito de defraudación fiscal, que el contribuyente cum- pliría mejor con sus obligaciones fiscales si tuviera la segu- ridad de que sus aportaciones efectivamente son empleadas en - recursos para las necesidades de la comunidad y no en provecho de intereses particulares. Por otro lado, la Legislación Fis- cal debe ser más precisa, pues tanto el Código Fiscal como la- Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor- Agregado, año tras año son modificadas y sus términos no son - muy precisos para el contribuyente, lo cual favorece la defrau- dación fiscal motivada por el mismo legislador. A este respec- to y sobre lo alto de las tasas impositivas el Dr. Eduardo --- Johnson Okhystn, Director del Consejo Académico del Colegio Su- perior de Ciencias Jurídicas, y especialista en política fis- cal opina la revista Proceso del 15 de febrero de 1988 que: -- "el sistema fiscal debe ser menos complicado con tasas más ba- jas. Debe orientarse en favor del contribuyente y en esta me-

dida, éste estará en mejor disposición de cumplir y, consecuen-
temente, el Gobierno podrá captar más dinero.

B I B L I O G R A F I A

1. Bejarano Sánchez, Antonio: "Obligaciones Civiles", Edit. - Harla, México, 1982.
2. Carranca y Trujillo, Raúl: "Derecho Penal Mexicano", Edit. Porrúa, México 1982.
3. Castejón y Martínez de Arizola Francisco: "Derecho Penal - Administrativo", Edit. Instituto de Estudios de la Administración Local, Madrid, 1950.
4. Castellanos Tena, Fernando: "Lineamientos Elementales de - Derecho Penal", Edit. Porrúa, México, 1984.
5. Cuello Calón, Eugenio: "Derecho Penal", Edit. Nacional, -- S.A., México, 1951.
6. De Andrea Sánchez, Francisco José: "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", Edit. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M.
7. De la Garza, Sergio Francisco: "Derecho Financiero Mexicano", Edit. Porrúa, México, 1985.
8. Enciclopedia Salvat: "Diccionario", Edit. Salvat Editores, México, 1976.
9. Flores Zavala, Ernesto: "Elementos de Finanzas Públicas", - Edit. Porrúa, México, 1985.
10. Fraga, Gabino: "Derecho Administrativo", Edit. Porrúa, México, 1984.
11. García Maynes, Eduardo: "Introducción al Estudio del Derecho", Edit. Porrúa, México, 1953.

12. Giorgetti, Armando: "La Evasión Tributaria"
13. González de la Vega, Francisco: "Derecho Penal Mexicano.- Edit. Porrúa, México, 1982.
14. Hernández Esparza, Abdón: "El Delito de Defraudación Fiscal", Edit. Botas, México, 1962.
15. Houchon, Guy: "Psicología del Fraude Fiscal", Edit. Botas, México, 1964.
16. Jarach, Dino: "Clases de Derecho Tributario", Curso Básico Interamericano de Tributación, Edit. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Buenos Aires.
17. Jiménez de Asúa, Luis: "Tratado de Derecho Penal", Edit.- Losada, Buenos Aires, 1964.
18. Jiménez González Antonio: "Lecciones de Derecho Tributario", Edit. Ecaso, México, 1985.
19. Jiménez Huerta, Mariano: "Derecho Penal Mexicano", Edit.- Porrúa, México, 1983.
20. Lerdo de Tejada, Francisco: "Ensayo de Derecho Tributario", Edit. Jus, México, 1975.
21. Lomeli Cerezo, Margarita: "Derecho Fiscal Represivo", --- Edit. Porrúa, México, 1979.
22. Lomeli Cerezo, Margarita: "El Poder Sancionador de la Administración Pública Federal en Materio Penal"

23. Mattes, Heinz: "Problemas de Derecho Penal Administrativo", Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1979.
24. Millán González, Arturo: "La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales en 1990", Edit. Pac, México, 1990.
25. Millán González, Arturo: "Principales Artículos Comentados del Código Penal Federal Relativos a la Defraudación Fiscal", Edit. Pac, México, 1991.
26. Porte Petit, Candaudap, Celestino: "Apuntes de la Parte General del Derecho Penal", Edit. Porrúa, México, 1982.
27. Quintana Valtierra, Jesus y Rojas Yáñez, Jorge: "Derecho Tributario Mexicano", Edit. Trillas, México, 1988.
28. Revista Criminalia , junio de 1959.
29. Revista Fiscal y Financiera, 1977.
30. Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
31. Revista de Investigación Fiscal, mayo-junio, 1983.
32. Revista Proceso, 15 de febrero de 1988.
33. Rivera Silva, Manuel: "Los Delitos Fiscales", Edit. Porrúa, México, 1949.
34. Rodríguez Lobato, Raúl: "Derecho Financiero Mexicano", Edit. Harla, México, 1983.
35. Rojas Villegas, Rafael: "Derecho Civil Mexicano", Edit. Porrúa, México, 1981.

36. Sainz de Bujanda: "Hacienda y Derecho", Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.
37. Serra Rojas, Andrés: "Ciencia Política", Edit. Porrúa, México, 1983.
38. Serra Rojas, Andrés: "Derecho Administrativo", Edit. Porrúa, México, 1985.

FE DE ERRATAS

- Página 16, Tercer Párrafo: Dice en Códigos penales, debiendo ser Códigos fiscales.
- La opinión citada en la página 12 de Dino Jarach, que está incluida dentro de las opiniones en contra de la autonomía del Derecho Penal Administrativo debe estar citada dentro de las opiniones a favor de la autonomía de este derecho.
- En el orden numérico de las páginas no existe la hoja número 117, salta del 116 al 118.