

302909

UNIVERSIDAD FEMENINA DE MEXICO, S

6

ESCUELA DE DERECHO INCORPORADA A LA U.N.

2el



**"ESTUDIO DOGMATICO DEL DELITO DE
DEFRAUDACION FISCAL"**

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

TESIS PROFESIONAL

PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

MA. ASUNCION MARTHA HERNANDEZ NAVARRO

1985 - 1990

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.

I N D I C E

CAPITULO PRIMERO

GENERALIDADES DEL DERECHO FISCAL

INTRODUCCION

DERECHO PENAL COMUN Y DERECHO PENAL ESPECIAL	2
DERECHO PENAL COMUN Y DERECHO PENAL FISCAL	6
PARTE GENERAL DE LOS DELITOS CONTENIDOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	9
DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO	19
DERECHO PENAL FISCAL	20
CARACTER JURIDICO DE LOS DELITOS FISCALES EN GENERAL	28

CAPITULO SEGUNDO

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL DE LA LEGISLACION MEXICANA

ANTECEDENTES HISTORICOS EN MEXICO	34
DEFINICION	42
EL DELITO DE DEFRAUCACION FISCAL	45
ORIGEN ETIMOLOGICO DE ESTA PALABRA	46
FORMAS DE EVASION FISCAL	48
PRESUPUESTO DE HECHO Y PRESUPUESTO DEL DELITO	49

CAPITULO TERCERO

EL DELITO DE DEFRAUCACION FISCAL Y SUS

ASPECTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS

NOCIONES DEL DELITO	55
CLASIFICACION DE LOS DELITOS	58
ASPECTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS	62
C O N C L U S I O N E S	84

I N T R O D U C C I O N

El hombre es un ser socialable por naturaleza, decía Aristóteles es decir, nunca vive aislado sino siempre en colectividad; ahora bien, éste como todo ser viviente tiene una serie de necesidades que satisfacer y que en ocasiones puede lograr individualmente, pero en otras, necesariamente requiere de la colaboración de los demás.

Como ya mencioné antes, el individuo vive en colectividad por lo tanto tiene la obligación de contribuir para el gasto público y, es el Estado el encargado de obtener los recursos pecuniarios indispensables para satisfacer las necesidades de la colectividad. Entre los principales medios con que cuenta el Estado para lograr allegarse de dichos recursos tenemos los siguientes: impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, de éstos la más importante fuente de ingresos la constituyen los impuestos.

Así también vemos que es el Estado en encargado de sancionar a todo individuo que no cumpla con la obligación que tiene de contribuir para el gasto público.

Respecto a lo anterior debe mencionarse que se precisa, en congruencia con el mandato constitucional, que las personas físicas y morales como ya lo mencioné, están antes obli-

gadas a contribuir para los gastos públicos.

Tratándose de la Federación se señala que solamente estará obligada a pagar contribuciones cuando las leyes fiscales especiales lo dispongan expresamente, tomando en cuenta que ésta constituye el sujeto activo de la relación tributaria.

En esas condiciones en este trabajo se hace un breve estudio de las conductas delictivas en que pueden incurrir quien o quienes no cumplen con sus obligaciones fiscales, como es el caso concreto del delito de defraudación fiscal del que se hace un análisis a la luz de la Doctrina y Teoría Jurídica.

Difícil es para quien o quienes aún teniendo los conocimientos no tienen como práctica cotidiana el escribir, - por tal motivo se hizo el mayor esfuerzo para la realización del presente trabajo.

Ruego al jurado tenga a bien tomar en consideración la anterior observación.

CAPITULO PRIMERO**GENERALIDADES DEL DERECHO FISCAL**

1. DERECHO PENAL COMUN Y DERECHO PENAL ESPECIAL
2. DERECHO PENAL COMUN Y DERECHO PENAL FISCAL
3. PARTE GENERAL DE LOS DELITOS CONTENIDOS EN EL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION
4. DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO
5. DERECHO PENAL FISCAL
6. CARACTER JURIDICO DE LOS DELITOS FISCALES
EN GENERAL.

DERECHO PENAL COMUN Y DERECHO PENAL ESPECIAL

Respecto del derecho penal común y el derecho penal especial, existe una pugna entre diversos autores ya que unos consideran al Derecho como un todo indivisible y otros, por el contrario admiten un Derecho Penal Especial de esta manera ANTOLISEI hace las siguientes distinciones:

- a) Por su colocación se distingue el derecho penal fundamental y derecho penal complementario.
- b) Por su naturaleza, en derecho penal común y derecho penal especial.
- c) Por la esfera de eficacia, en derecho penal general y en derecho penal particular o local. (1)

Es así como podemos ver que, en todo sistema jurídico existe una rama que es el derecho penal codificado como común u ordinario, ya que representa el conjunto de normas jurídicas que establecen los ilícitos y las sanciones respectivas intimidatorias o aflictivas según corresponda.

"El derecho penal común u ordinario está constituido por el conjunto sistemático de normas jurídicas que establecen distintos tipos de infracciones y sus correspondientes

sanciones". (2)

Hernández Esparza Abdón, hace la distinción entre derecho penal regular, derecho penal excepcional y derecho penal especial. El primero se caracteriza por su aplicabilidad a la gran mayoría de los casos, el segundo es aquel que tiene una limitación dentro de su eficacia, en cuanto al tercero - son normas especiales las que se constituyen por su aplicabilidad a cierta categoría de personas, por su calidad o por la situación en la cual se encuentran, el derecho penal especial no es una excepción al derecho penal, sino una especificación, es decir un complemento del mismo, aún cuando tenga espíritu, principios y directivas propias.

Por su parte distingue:

- a) En relación a las leyes, el derecho penal fundamental, y el derecho penal complementario en cuanto al contenido en leyes diversas del código penal.
- b) En relación a los sujetos en derecho común aplicable a toda persona dependientes de su calidad o personas que por pertenecer a clases diversas vengán a situarse en particulares circunstancias.
- c) En relación al territorio, en derecho penal y local.

- d) En relación al tratamiento empleado con respecto a aquellos que están sometidos, en derecho penal regular si sus normas no se apartan de las comunes directivas del sistema; y en derecho penal singular si en cambio se apartan por razones particulares de oportunidad o conveniencia".

(3)

De las anteriores clasificaciones podemos observar una característica común es decir, la idea de la existencia de un derecho penal especial en contra posición a un derecho penal general, ya que por las leyes que lo contienen, o los sujetos, o bien por el objeto de tutela, etc.

De lo expuesto, podemos concluir que las normas con signadas en los diferentes cuerpos de legislación, así como distintos del código penal que establecen o tipifican delitos, forman parte del derecho penal aunque sigan en ocasiones principios diferentes o finalidades distintas. Se trata de casos de derecho de excepción si se existe derogación expresa o derecho especial si se admite la derogación implícita, no debemos confundir con las leyes privativas especiales expresamente prohibidas por el artículo 13 constitucional, con las normas que se refieren a los delitos especiales previstos por las leyes generales; ni por las llamadas leyes especiales por oposición al código penal la ley penal fundamental.

Jiménez Asenjo dice:

"La teoría de derecho penal especial distingue dos clases del mismo:

- a) Un derecho penal especial y,
- b) Un derecho penal formal.

El primero constituye el conjunto de preceptos que definen y clasifican a los delitos en particular, según un sistema común metodológico por lo que se le denomina codificado.

Integran el segundo, todas aquellas leyes o preceptos especiales que definen y señalan sus penas según criterio circunstancial propio". (4)

De lo anteriormente expuesto, nos podemos dar cuenta que el derecho penal es uno solo, que si se encuentran tipificados delitos en otro ordenamiento jurídico diferente del código penal, es por que la sociedad se encuentra en constante cambio y el código influido de ésta.

Esto es, a cada momento la vida está en cambio constante y es necesario que ésta se regula y la única forma legal para que se cumplan nuevas leyes que se den, y en cuanto se refiere al derecho penal, es tipificando nuevas figuras delictivas.

DERECHO PENAL COMUN Y DERECHO PENAL FISCAL

Respecto al derecho penal común y derecho penal fiscal, podemos ver que en todo sistema jurídico existe una rama que es el derecho codificado como común u ordinario, porque, representa el conjunto total de normas jurídicas que establecen los ilícitos y las sanciones respectivas intimidatorias o aflictivas que les correspondan.

Emilio Margain Manatua dice:

"Mucho se ha discutido sobre si el derecho penal es uno solo o si debemos hablar de un derecho penal tributario; autónomo del derecho penal común, sobre esto coincide con aquellos que sostienen que el derecho penal es uno por cuanto a sus principios generales, sobre los hechos a sancionar son comunes, pensar todo acto o hecho contrario a la Ley".

Y más adelante sigue diciendo el mismo autor antes mencionado que:

"Las diferencias o particularismos propios del derecho penal tributario, sólo lo apartan del derecho penal común en algunos aspectos pero ambos parten de la misma base común.

Las principales diferencias que se observan son:

- 1a. El derecho penal tributario concibe la reparación civil y delictiva; en cambio el derecho penal común la delictiva; pues cuando hay lugar a la reparación del daño ésta se gradúa o determina conforme al de recho privado.
- 2a. El derecho penal tributario sancional no sólo los hechos delictivos sino también hechos u omisiones - no delictivos, en cambio el derecho penal común só lo sanciona hechos delictuosos.
- 3a. El derecho penal tributario sanciona tanto a las - personas físicas como a las morales, en cambio el - derecho penal común sólo a las personas físicas.
- 4a. El derecho penal tributario, imputa responsabilidad al incapaz y lo sanciona, en cambio para el derecho penal común el no imputable no es responsable.
- 5a. El derecho penal tributario puede sancionar a perso nas que no intervienen en la relación jurífica tri butaria como los agentes de control, en cambio el - derecho común sólo puede sancionar a los que inter vienen en la comisión de un delito y a los que encu bren a éste.
- 6a. En el derecho penal tributario, tratándose del deli

to, el dolo se presume salvo prueba en contrario, - en cambio para el derecho penal común el dolo no se presume.

- 7a. El derecho penal tributario sólo tiende a obtener - la reparación del daño; y el derecho penal común - tiende principalmente al castigo corporal y secundariamente a la reparación del daño". (6)

De aquí nos podemos dar cuenta, que en todo tipo de delito, ya sean del fuero común, federales, aduanales, fiscales, etc., el dolo siempre se presumirá salvo prueba en contrario, y que las diferencias anotadas anteriormente son requisitos de procedibilidad que se requieren en cada caso.

**PARTE GENERAL DE LOS DELITOS CONTENIDOS EN EL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION**

"Los delitos fiscales son aquellos ilícitos o infracciones en sentido lato, que se distinguen de las contravenciones en virtud de que establecen penas que por su naturaleza puede imponer sólo la autoridad judicial como son los que importan privación de la libertad.

CONTRABANDO.- Hechos asimilados al contrabando, de defraudación fiscal; Hechos asimilados a la defraudación fiscal; Hechos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes; Hechos relacionados con declaraciones; Disposición de Bienes Depositados; Hechos relacionados con Visitas Domiciliarias y Hechos relacionados con mercancías que se encuentran en Reciente Fiscal (CFF, Art. 102-115). (7) pp. 904-905.

Artículo 102.- Comete el delito de contrabando quien introduce ca al país o extraiga de él mercancías:

- I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse.
- II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III.- De importación o exportación prohibida.

También comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país, en cualquiera de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

Este artículo es muy importante su observancia ya - como podemos ver aún cuando se establece que debe pagarse un impuesto por introducir mercancías extranjeras al país, hay quienes omiten total o parcialmente dicho pago.

Artículo 103.- Se presume cometido el delito de contrabando - cuando:

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

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

- III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.
- IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aún cuando sean de rancho, abastecimiento o uso de carga.
- V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.
- VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.
- VII. Se encuentran mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.
- VIII. No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.
- IX. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico de cabotaje.

Artículo 104.- El delito de contrabando se sanciona con pena de prisión:

- I. De tres meses a seis años, si el monto de los impuestos omitidos incluyendo actualización y recargos, no exceda de \$ 30'000,000.00
- II. De tres a nueve años, si el monto de los impuestos omitidos, incluyendo actualización y recargos, no excede de \$ 30'000,000.00
- III. De tres a nueve años cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el ejecutivo federal en uso de las facultades señaladas en el -segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión.
- IV. De tres meses a seis años cuando no sea posible de terminar el monto de los impuestos omitidos con motivo del contrabando o se trate de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente.
Para determinar el valor de las mercancías y el monto de los impuestos omitidos se tomarán en cuenta las averfias de aquellas si son producidas antes

del contrabando.

Artículo 108.- 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 por perjuicio del fisco federal.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado incluyendo actualización y recargos no excede de \$30'000,000.00 cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

- I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fi

cal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo - 75 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro - del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
- III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
- IV. Realice dos o más actos relacionados entre ellos - con el único propósito de obtener un beneficio indevido con perjuicio del fisco federal.
- V. Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses las declaraciones de un ejercicio que - exijan las leyes fiscales dejando de pagar la contribución correspondiente. Es aplicable a esta - fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior.

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

- I. Omite solicitar su inscripción o la de un tercero

en el Registro Federal de Contribuyentes por más - de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aún en el caso en que éste no lo haga.

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

III. Use más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

IV. Se atribuya como propias actividades ajenas ante el Registro Federal de Contribuyentes.

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

No se formulará querrela, sin quien encontrándose - en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de

Que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otro establecimiento en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V.

Artículo 111.- Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien:

- I. Omite presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales.
- II.- Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.
- III. Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los sistemas, asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales está obligado a llevar.
- IV. Determine pérdidas con falsedad.

Artículo 112.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de - - - - - \$ 20'000,000.00, cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará al depositario que los oculte o no los ponga a disposición de las autoridades competentes.

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

Artículo 115.- Se impondrá de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado si el valor de lo robado no excede de - - - - -

\$ 8'000,000.00. Cuando exceda la sanción se
rá de tres a nueve años de prisión.

La misma pena se impondrá a quienes dolosamen
te destruyan o deterioren dichas mercancías.

DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO

En cuanto este punto, sólo diré que como en cualquier otra rama del derecho, el cumplimiento de cada uno de los preceptos legales que contiene, necesita de una orden coactiva que lo proteja y esta será el derecho penal que verdrá a ser el que resguarde y haga que se cumplan las normas que se contienen.

Así pues en cada rama del derecho, se van tipificando nuevos delitos, que el derecho penal común castiga.

DERECHO PENAL FISCAL

Como ya hemos visto, existen delitos que se encuentran tipificados dentro de la legislación ordinaria, y que fuera de ésta se encuentran una serie de delitos a los que se les ha dado en llamar delitos especiales; dijimos también que los primeros se encuentran penados por el Código Penal Ordinario, y los otros por cada una de las ramas del derecho que los tipifique.

Dice Manuel Rivera Silva:

"El Derecho Penal Fiscal, cabe indicar que este derecho es una de las ramas más jóvenes del derecho penal mexicano e indudablemente, el último retoño del derecho penal, pero que no ha emanado en forma absoluta, ya que tiene compromisos con el derecho administrativo, es muy posible que subraye algunas facetas de la disciplina primitiva para tomar caminos exclusivamente propios y más aventurados y explayarse sobre el tema y, valga su referencia tan sólo para subrayar que el derecho penal fiscal tiene algo de administrativo y algo de penal. (8)

El derecho penal fiscal tiene estrechos lazos con el derecho administrativo, éste último se define, como lo hace Gabino Fraga en su obra "Derecho Administrativo".

"Como el conjunto de normas, que regulan la estructura y organización del poder encargado normalmente de realizar la función administrativa, de los medios patrimoniales y financieros de que la administración necesita para su sostenimiento. (9)

Ahora bien esos medios patrimoniales y financieros que la administración pública necesita para su sostenimiento, están garantizados por el derecho penal fiscal mediante la imposición de penas ya sean privativas de libertad o patrimoniales, infrinjan las disposiciones legales respectivas, esto es, que busquen los medios ilegales para evadir sus obligaciones fiscales que la ley ha impuesto.

"El eminente tratadista argentino Rafael Bielsa una autonomía del derecho penal fiscal, lo define como el derecho represivo de la administración fiscal y como el conjunto de disposiciones legales punitivas de las transgresiones de las leyes fiscales.

En cuanto a su autonomía dice textualmente: "La necesidad de un régimen represivo fiscal dirigido a asegurar la percepción regular y efectiva de los ingresos para la formación del erario, ha dado origen a concepciones más o menos doctrinales, o tendencias simplemente, para caracterizar un sistema positivo penal fiscal". (10)

Ya hemos dicho que el derecho penal es uno, y que -

las modalidades especiales que las leyes imprimen a las normas penales con las que el fisco persigue a los infractores, no puede justificar un derecho fiscal autónomo.

Bielsa, señala que existen diferencias entre el derecho penal fiscal y el derecho penal común, tales como las penas a las personas jurídicas, que en concepto del mencionado autor, no existen en el derecho penal común; la responsabilidad fiscal no es necesariamente la del acto personal, lo que evidentemente es una excepción al principio general de derecho penal común, que si no se justifica en conciencia, se explica en la ley por la necesidad fiscal.

En el derecho penal común se aplica la ley que rige en el momento de la condena, si es más favorable al reo. (11)

Finalmente el autor antes mencionado dice:

"El derecho fiscal es un conjunto de disposiciones legales y principios de derecho público que regulan la actividad jurídica del fisco". (12)

Hemos definido lo que se entiende por derecho fiscal, ahora trataremos de dar una definición de lo que entendemos por derecho penal fiscal, pero primero citaremos las definiciones de algunos autores.

Francisco de la Garza dice: "es el conjunto de normas que definen los ilícitos penales en relación a la materia tributaria penal". (13)

Para Bielsa Rafael es: "El derecho penal fiscal es un derecho represivo de la administración fiscal que se define como el conjunto de disposiciones legales punitivas de las transgresiones a las leyes fiscales". (14)

De las definiciones dadas anteriormente, nos podemos dar cuenta que el derecho penal fiscal trata de las normas que éste contiene y se observen para lo cual crea una serie de delitos, para que el patrimonio del fisco no sea afectado por el particular. Así pues nosotros nos atrevemos a decir que el derecho penal fiscal es en sentido amplio, el conjunto de normas y principios de carácter penal, que la administración pública tiene a su alcance para reprimir la delincuencia contra el patrimonio del fisco; y en sentido restringido será como dice Luis Jiménez de Asua: "El conjunto de disposiciones que asocian a la lesión de los intereses financieros del Estado, una sanción penal determinada". (15)

Así vemos de las definiciones antes dadas, que el derecho penal fiscal tiene como finalidad, proteger el patrimonio del fisco, en contra de los hechos delictivos, que el particular puede cometer, y que disminuyen dichos patrimonios, con la cual se estará causando un daño directo al Estado, o -

indirectamente se afectará a la colectividad, toda vez que el fin último de los impuestos será los gastos públicos.

En cuanto al origen del derecho penal fiscal es necesario remontarse a las fuentes del derecho en general, y al efecto será necesario mencionar a Du Pasquier, mencionado por García Maynes, en su obra "Introducción al Estudio del Derecho", que dice lo siguiente: "El término fuente escribe Du Pasquier crea una metáfora bastante feliz, pues remontarse a las fuentes de un río es llegar al lugar en que sus aguas brotan de la tierra, de manera semejante, inquirir la fuente de una disposición jurídica es buscar el sitio en que salido de las profundidades de la vida social a la superficie del derecho". (16)

Por su parte García Maynes dice lo siguiente:

"Usualmente, al hablar de las fuentes del derecho se hace la distinción entre fuentes formales, reales o históricas". (17)

Sigue diciendo el mismo autor que:

"Por fuente formal debemos entender, los procesos de creación de las normas jurídicas. Las fuentes reales serán, los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas. Y por último, el término fuente histórica apli

carse a los documentos, inscripciones, papiros, libros, etc., que encierra el texto de una ley o conjunto de leyes". (18).

Por su parte Porte Petit, clasifica las fuentes del derecho en:

- a) Formales
- b) Reales o substanciales
- c) De producción, de cognición o de conocimiento, las - fuentes reales o substanciales las divide en:
 - a) Racionales
 - b) Históricas variables
 - c) Las de cognición o de conocimiento pueden ser escritas, inmediatas, directas inmediatas o inmediatas directas". (19)

Las fuentes del derecho son:

La ley, la costumbre, la jurisprudencia, la doctrina. De las anteriormente citadas sólo es fuente del derecho penal, la ley, ya que nuestra Constitución así lo dispone en su Artículo 14, párrafo tercero que a la letra dice:

"En los juicios de orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena al

guna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate".

Si bien las fuentes del derecho penal en general es la ley, por analogía debemos ver que también la única fuente del derecho penal fiscal, será la ley aunque tenemos la opinión de Cuello Calón que dice lo siguiente:

"Si bien el Código Penal es la ley más importante, también son fuentes de nuestro derecho las leyes penales especiales. De estas unas son leyes cuyo fin es definir delitos y establecer penas, éstas son leyes penales en sentido propio. Las leyes penales impropias son las que no poseyendo una finalidad penal sino de otro orden, administrativas, fiscal, etc. para asegurar la observancia de sus preceptos, origen, determinados hechos en delitos y establecen sanciones penales."

De lo anterior visto nos damos cuenta, que la única fuente del derecho penal en general, es la ley.

En cuanto a la autonomía del derecho penal fiscal considero, que una rama del derecho es autónoma primero: cuando tiene principios propios, diferenciales de aquellos que son exclusivos de los demás; segundo: cuando las instituciones que forman esa rama tienen un fundamento común y finalmente cuando difieren de los demás por sus características esenciales; expuesto lo anterior, pienso y así lo considero que

el derecho penal fiscal, es una rama autónoma del derecho aun que tenga estrechas relaciones con otras ramas como son:

El derecho administrativo, el derecho fiscal, el derecho penal, el derecho constitucional, el derecho financiero etc.

CARACTER JURIDICO DE LOS DELITOS FISCALES
EN GENERAL

Los delitos fiscales poseen características propias que los separan del resto de los delitos ordinarios, ya que de no emanar en forma absoluta del derecho penal, revistirían una fisonomía propia e independiente.

El delito fiscal está constituido por los siguientes elementos:

- a) Conocimiento de los daños que la realización de un acto puede ocasionar.
- b) Que ese acto está previsto como delito en el Código Fiscal, esto es, se encuentre tipificado.
- c) Que la realización del acto produzca los efectos previstos.

Los delitos fiscales los encontramos en el Código Fiscal de la Federación.

Así tenemos que el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación establece:

Que para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en ese capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I.- Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114 y 115 bis.

Correlación: Artículos 105, 108 al 112, 114 y 115 Bis - CFF (delitos fiscales y conductas que se les equipara. Penas).
Penalidades).

Declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir - perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.

Correlación: Artículo 112 CFF (delitos de contrabando); 115 CFF (penalidades a quien se apodere de bienes en recinto fiscal).

II.- Formule la declaratoria correspondiente en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

En los demás casos no previstos en las fracciones - anteriores, bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Los procesos por los delitos fiscales a que se re-
fieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a
petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuan-
do los procesados paguen las contribuciones originadas por -

los hechos imputados, las sanciones y recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará - discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efecto respecto a las personas a que la misma se refiera.

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querrela o declaratoria o la presentará durante la tramitación del proceso respectivo antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones. La citada cuantificación sólo surtirá - efectos en el procedimiento penal.

Para los efectos de este capítulo, se entiende por salario, el mínimo general diario de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de la comisión del delito. Se consideran mercancías los productos, - artículos y cualquier otros bienes, aún cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

NOTAS DEL CAPITULO I

1. "DERECHO ADMINISTRATIVO"
Gabino Fraga
Edit. Porrúa y Cfa.
México, 1986 P. 378

1. "EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL"
Hernández Esparza Abdón
Edit. Botas
México, 1987 P. 10

3. "MANUAL DE DERECHO PENAL ESPECIAL"
Jiménez Asenjo Enrique
Edit. Revista de Derecho Privado
1985, P. 10

4. Ob. Cit. P. 39

5. "DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO"
Margain Manatau Emilio
Edic. Univ. Aut. de S.L.P.
México, 1980. Pp. 324 y 325

6. Ob. Cit. P. 325

7. "PARTE GENERAL DE LOS DELITOS DE DEFRAUDACION"
Código Fiscal de la Federación
Edit. Delma
1992. P. 135, 139, 140 a 150

8. "EL PROCEDIMIENTO PENAL"
Rivera Silva Manuel
Edit. Nacional, S.A.
México, 1986 P. 27

9. "DERECHO ADMINISTRATIVO"
Gabino Fraga
Edit. Porrúa y Cfa.
México 1986, P. 378

10. "DERECHO FISCAL REPRESIVO"
Lomelí Cerezo Margarita
Edit. Porrúa, S. A.
México, 1979. P. 156 y 157
11. "COMPENDIO DE DERECHO PUBLICO, CONSTITUCIONAL,
ADMINISTRATIVO Y FISCAL"
Bielsa Rafael
Edit. Palma
1987, P. 1 y 2
12. On. Cit. P. 2 y 3
13. "DERECHO FINANCIERO MEXICANO"
De la Garza Sergio Francisco
Edit. Porrúa Hnos. y Cía.
México 1978. P. 35
14. "COMPENDIO DE DERECHO PUBLICO, CONSTITUCIONAL,
ADMINISTRATIVO Y FISCAL"
Edit. Palmas P. 1
15. "TRATADO DE DERECHO PENAL"
Jiménez de Asúa Luis
Edit. Lozada, S. A.
Buenos Aires, Argentina 1978 P. 65
16. "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO"
García Maynes Eduardo
Edit. Porrúa Hnos y Cía.
México, P. 95
17. Ob. Cit. P. 95
18. Ibidem P. 95
19. "NOTAS DEL PRIMER CURSO DE DERECHO PENAL"
Porte Petit Celestino
P. 65
20. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION
Edit. Olguín, S. A. 1989

CAPITULO SEGUNDO**EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL
DE LA LEGISLACION MEXICANA**

1. ANTECEDENTES HISTORICOS EN MEXICO
2. DEFINICION
3. EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL
4. ORIGEN ETIMOLOGICO DE ESTA PALABRA
5. FORMAS DE EVASION FISCAL
6. PRESUPUESTOS DE HECHO Y PRESUPUESTOS DEL DELITO.

ANTECEDENTES HISTORICOS EN MEXICO

"En los primeros tiempos de la época independiente, México recibe un legado de la legislación española diversificada, incompleta e inadecuada a la nueva realidad social de México independiente. La actividad del legislador estuvo dirigida casi exclusivamente a la creación de normas tendientes a establecer el orden público y organizar el nuevo Estado. Se legisló principalmente en materia hacendaria, militar y de policfa. Específicamente dentro del derecho fiscal se reglamentó en materia de contrabando por ser un problema que reclamaba, en aquel entonces como ahora, inmediata atención aún cuando el contrabando implica defraudación fiscal por cuanto es una defraudación fiscal como tipo delictivo hizo su aparición con posterioridad". (1)

En la ordenanza de aduanas del 12 de junio de 1981, se establecieron tres tipos de infracciones y faltas a las normas fiscales, a saber delitos, contravenciones y faltas. Los delitos comprendían el contrabando, cohecho, alteración de documentos oficiales, falsificación de documentos oficiales, quebrantamiento doloso de sellos o candados fiscales, de s obediencia y resistencia de particulares así como la omisión culposa.

Las principales contravenciones eran, la defrauda--

ción sin connivencia con los empleados, suplantando en calidad, cantidad o ambas cosas, mercancías que legalmente manifestadas, causarían mayores derechos de omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importancia de mercancía e infracción de los preceptos de cuya finalidad era evitar la duda y dar seguridad. Las faltas consistían en la inexactitud en documentos aduanales. De estas violaciones a los ordenamientos hacendarios sólo los delitos estaban sancionados con la pena corporal, además de la sanción administrativa. Las otras dos categorías tenían sanción meramente administrativa. En el caso de la defraudación se sancionaba con la pérdida de la mercancía y pago del doble del impuesto omitido.

"En la Ley del Impuesto General del Timbre del 25 de abril de 1893, se establecieron dos clases de responsabilidades: a) por infracciones simples y b) infracciones por responsabilidad criminal. El primer grupo comprendía a su vez las violaciones cometidas por causantes por faltas de pago del impuesto. Estas infracciones estaban afectadas por una sanción administrativa exclusivamente. Dentro de las infracciones con responsabilidad penal son más importantes: a) Cuando los causantes llevan dos o más libros de contabilidad y b) Los que verifiquen la defraudación fiscal o contribuyen a ella por medio de algunos de los actos que el código penal castiga.

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

El pliego que envió al congreso de proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947 el C. Presidente de la República expresó que: "Las autoridades fiscales deberán asumir una actitud en principio, de mayor confianza en la buena fe del contribuyente, más las leyes habrán de prever el castigo severo para las personas que evadan sus impuestos, como se hace en otros países a un verdadero delito". Se inició de esta manera una nueva tendencia dentro de la política fiscal. (2)

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

1. Una hacienda pública fuerte y organizada, no puede -

basarse en desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes.

2. Es necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad.
3. El fisco declara su fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y calificación, como forma de control de los nuevos gravámenes.
4. Unificación y simplificación de diversos impuestos.
5. En principio cada causante no debe pagar sino un im puesto.
6. Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

Consecuencia directa del punto sexto de la anterior declaración de principios, tomada en la citada convención, se expidió la ley penal de defraudación impositiva en materia federal. Tenía por objeto dicha ley, elevar a la categoría de delito penado con sanciones corporales, el fraude al fisco cometido en los impuestos anteriores, puesto que la omisión de los impuestos exteriores, como ya hemos visto desde los primeros días de la independencia, estaba sancionada, la men

cionada ley tiene trascendencia dentro del orden jurídico-penal positivo puesto que por primera vez exige en delitos conductas que anteriormente no tenían carácter delictivo.

Al parecer el 30 de diciembre de 1947, la ley penal de defraudación impositiva en materia federal, se buscaba tutelar el interés del Estado encaminado al normal funcionamiento de su administración pública ya que el bien jurídico tutelado en la nueva ley, en el patrimonio del Estado.

El fin de la norma se explica en función de la necesidad de reprimir penalmente las conductas fundamentales que ofendan el derecho del Estado, respecto de los impuestos y contribuciones que van a engrosar su patrimonio.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al promover la expedición de una ley en la que se tipifican conductas que entrañaban una defraudación al fisco, estimaba que las prevenciones del Código Penal en su capítulo correspondiente, el fraude no era del todo precisa.

El delito de defraudación impositiva se cometía en los siguientes casos:

- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos.

- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o uti lidades menores que los realmente obtenidos o hacer - deducciones falsas en las declaraciones presentadas - para fines fiscales.
- No entregar a las autoridades fiscales dentro del pla zo señalado en el requerimiento legal del pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos.
- Omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales debe cubrir su impuesto.
- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmen- te falso en los inventarios de un juicio sucesorio.
- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación a la pro ducción gravable o proporcionarla con falsedad.
- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcial mente, la producción sujeta a impuestos.
- Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impues- tos al comercio o proporcionarlos con falsedad.

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

(3)

"En este primer código penal mexicano en materia fiscal, como llamó a la citada ley el Licenciado Alberto Sánchez Cortés, se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar, era inferior a cincuenta mil pesos y prisión de dos a nueve años si excedía dicha cantidad. En caso de no poder precisar la cantidad defraudada, la pena debía ser de tres a nueve años".

La determinación de las cantidades se hacían tomando en cuenta lo defraudado o lo que se intentó defraudar dentro de un ejercicio fiscal, aún cuando se trate de impuestos diferentes o distintos. Además el juez estaban facultado para imponer la suspensión de uno a cinco años e inhabilitar definitivamente el ejercicio de la profesión industrial o actividad de los que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación.

Cabe notar que esta ley adolecía de diversos defectos, muchos de los cuales fueron subsanados con posterioridad al vaciarse la mencionada ley en el capítulo quinto del título sexto del Código Fiscal de la Federación. La ley de defraudación impositiva en material federal tuvo una vida fugaz

puesto que estuvo vigente sólo el año de 1948, sin embargo, - la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, nunca aplicó di cha ley tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conocimiento, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de documentos.

A finales de 1948, se promovieron reformas en vista de algunos errores de la ley de defraudación impositiva. Al reformarse el Código Fiscal, se recogieron en el título sexto de los delitos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes, es así que con fecha 30 de diciembre de 1948, - aparece publicada en el Diario Oficial la reforma al Código Fiscal en el cual se adicionaron los artículos 241 al 283, -- quedando comprendidos los delitos de defraudación fiscal en capítulo y título mencionado. (4)

DEFINICION DE DEFRAUDACION

DEFINIR.-Del diccionario de la real academi española: " Se deriva del latín definire que quiere decir: fijar con exactitud y precisión la significación de una palabra o la naturaleza de una cosa ". (5)

Así encontramos una definición de lo que se entiende por defraudación ya que para tal efecto debemos hacer mención de algunos autores, y así podemos ver que FRANZ LIETZ de fine la defraudación como: Toda y cualquier lesión patrimonial en propiedad ajena con ánimo de lucro y por medio de en gaño. (6)

En esta definición nos damos cuenta que el autor re presenta el elemento material del delito, o sea la lesión pa trimonial en lo ajeno e intencional que es el lucro del culpa ble, y por último el engaño. También notamos que el autor en la definición que nos da no sólo se está refiriendo al delito de defraudación sino al fraude en general.

Por su parte Zaina de Bujanda dice: "Partiendo de esta premisa, es obvio que por infracción tributaria hemos de entender en sentido genérico, toda vulneración de las obliga ciones nacidas de esta relación jurídica tributaria. (7)

Vemos en lo anterior dicho por el autor, que propiamente continúa diciendo: "Infracción criminal o infracción tributaria. Entendemos en tal sentido que la infracción criminal supone la lesión de determinados bienes jurídicos, que el ordenamiento jurídico positivo refuta digno de protección a la cual se asocia la imposición de una pena". (8)

Dicha lesión aparece por tanto tipificada en la ley, la cual debe obedecer a resortes de tipo voluntarista sin los que no es probable la imposición de una pena de un sistema jurídico inspirado en el respeto de la persona humana.

Ahora bien, en la ley en la que se establecen sanciones o penas para determinadas clases de acciones, sólo el Código Penal. Otras muchas leyes previenen determinadas penas para otros supuestos de infracciones.

Continúa diciendo Zainz de Bujanda: "Estimo que la defraudación tributaria comprende los actos u omisiones mediante los cuales el sujeto pasivo del tributo oculta maliciosamente las bases imponibles o evita por otros procedimientos que el público liquide y haga efectiva la cuota tributaria a la que legalmente tenga dentro". (9)

La definición tributaria, implica por tanto un comportamiento del sujeto pasivo del tributo encaminado a hacer inoperante el crédito fiscal, esa sustracción, y las siguientes

tes lesiones del bien jurídico que la norma tributaria ampara se produce mediante el fraude.

La defraudación tributaria, es pues, aquel tipo que en esencia consiste en sustraer al ente público la cuota tributaria y en cuanto al procedimiento se caracteriza por el empleo del fraude.

De esta manera podemos ver que, esta figura delictiva se caracteriza porque el fraude está dirigido directamente a perjudicar en su patrimonio a una administración pública. Los medios de que se valga el sujeto activo no hacen la calificante, como fraude esto es que no difiere de los que constituyen el medio de cometer las demás hipótesis legisladas en lo que se refiere a la estafa y otras defraudaciones, ya que viene a ser la calidad del sujeto pasivo del delito, la que determina la figura agraviada.

EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

Este delito lo mismo que el delito de contrabando, es uno de los delitos fiscales más importantes dentro de la legislación penal fiscal que al igual que el contrabando merece una atención especial por parte del Estado, para una mejor protección de su patrimonio en forma directa y de la colectividad en forma indirecta, pues en un país como el nuestro las consecuencias que se originan con la evasión fiscal, deberán ser sancionadas, ya que el Estado deja de percibir lo que le corresponde y resultaría insuficiente para satisfacer todas las obras de infraestructura.

La defraudación fiscal es un peligro social y más que un peligro es un mal real, el daño de este delito no es para el Estado, la realidad es que afecta a la colectividad - en general ya que los impuestos recaudados tienen como fin - atender los gastos públicos.

ORIGEN ETIMOLOGICO DE ESTA PALABRA

La palabra defraudación de acuerdo con el diccionario de la real academia española, se deriva del latín defraudare "acción o efecto de defraudar, eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones". (10)

La definición que nos dá este diccionario, es muy diferente a la que contramos en nuestra ley fiscal, ya que nos dice la forma y los medios por los que se puede cometer este delito, pero así también podemos encontrar los medios para evitar estos delitos.

Por medio de la defraudación el contribuyente trata de evadir parcial o totalmente sus obligaciones fiscales, ya sea por medio de engaño o aprovechamiento de errores de las personas encargadas de la recaudación de los impuestos.

Rivera Silva dice lo siguiente: "En la defraudación fiscal el engañado no es el fisco, sino realmente lo que se ve afectado es la colectividad". (11)

Opinión que comparto, pues es cierto que el Estado es el encargado de recaudar lo que habrá de ser para el gasto público, pero también es cierto que lo recaudado habrá de ser para el beneficio de la propia colectividad.

Por su parte Jiménez Asenjo opina: "El delito tri
butario se configura normalmente bajo el concepto técnico de
defraudación, en el sentido de maquinación o artificio, simu
lación o engaño, maliciosamente hecho por el contribuyente -
con el propósito de ocultar al fisco o a Hacienda las bases
de los impuestos y provocar con ello una contribución más ba
ja que la real o bien evadirse del pago total del mismo". (12)

FORMAS DE EVASION FISCAL

En cuanto a este punto tenemos que, cuando el suje
to pasivo de la relación fiscal no paga sus impuestos se pro
ducen dos tipos de efectos que son a saber:

De evasión y de elusión.

- La evasión, se da cuando el sujeto pasivo de la re
lación fiscal se sustrae del pago del impuesto me-
diante actividades ilícitas.
- La elusión, se da cuando el sujeto pasivo de la --
obligación fiscal se sustrae del pago del impuesto
mediante actividades lícitas.

PRESUPUESTOS DE HECHO Y PRESUPUESTOS DEL DELITO

Con respecto a lo que se refiere al presupuesto del hecho y presupuesto del delito, existe una gran diversidad de criterios, y así tenemos que: "Los autores alemanes, en el mundo del derecho penal especialmente en México, designan al primero de los componentes de la definición del delito ACCION. En este término comprende la acción propiamente dicha la omisión comisiva y la simple omisión".

"Edmundo Mezger en su Tratado Derecho Penal (tomo - primero, sección primera), expresa: EL DELITO ES ACCION (conducta humana). Nuestro idioma castellano, puede emplear una voz de mayor connotación que la palabra acción, en su doble sentido de acción y de omisión, atribuibles a la persona, es decir al ser humano". (13)

Para este autor lo más importante es la acción del ser humano, de esta manera podemos ver si el hombre no cumple con sus obligaciones fiscales está cometiendo el delito de defraudación fiscal.

"Don Emilio Pardo Aspe, no admite la expresión de Eugenio Florian: hecho punible. Lo censura porque "hecho" no expresa delito, a menos que se le agreguen atributos en la esfera de los actos del hombre, como para expresar aquella nota

"punibilidad", que debe ser la esencia de su sentido.

Agrega el maestro, ante toda causa sorpresa que la locusión emane de la escuela positiva. Justamente con llamar le punible se le arrebató toda la subjetividad. La palabra - acción es tanto que siempre significa conducta humana, así - comprende la comisión como expresa la comisión omisiva y la omisión pura". (14)

De acuerdo a lo anterior podemos ver que para Don Emilio Pardo, el delito es y será atribuible a la conducta -- humana, mientras que para Edmundo Mezger sólo será punible el que actúa típicamente, además es indudable que el delito es acción antijurídica.

Edmundo Mezger agrega: "Para que el individuo eje autor de un hecho, de una conducta determinada, que tiene las apariencias de delito sea castigado con una pena, es preciso que sea declarado culpable, pero antes de ser culpable debe de ser imputable y responsable. Así pues, las nociones de imputabilidad y responsabilidad son supuestos previos de la culpabilidad." (15)

Don Miguel S. Macedo expresa: "Solamente la persona física que sea imputable, puede ser responsable, es decir, solamente ella tiene el deber jurídico de responder de su conducta ante el poder social.

La culpabilidad es el resultado del juicio de valoración encomendado por el poder social a un ente jurídico, -- con capacidad para imponer la sanción correspondiente. (16)

Así podemos ver que este autor decía que la imputabilidad es una especie de metáfora que supone una puerta -- abierta a todos los humanos en la que se anotan sus actos buenos y malos. Lo primero que debe averiguarse es, si la persona es el sujeto productor de una determinada conducta. Según las explicaciones del maestro, la primera idea que se asocia a la imputabilidad de la conducta es la libertad de acción -- del individuo y su conocimiento de licitud de la propia conducta.

Ahora bien: "El objeto del delito es material y jurídico. El objeto es la persona o cosa sobre la que recae el delito. Puede serlo la persona física, persona moral o jurídica. El objeto jurídico del delito, el bien o interés jurídico protegido por la norma, aquel para cuya tutela establece la ley, la aplicación de una pena". (17)

NOTAS DEL CAPITULO II

1. "EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL"
Hernández Esparza Abdón
Edit. Botas pp. 81 y 82
2. Ob. Cit. p. 41
3. "EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL"
Hernández Esparza Abdón
Edit. Botas. pp. 41 a 47
4. "LOS DELITOS FISCALES COMENTADOS"
Rivera Silva Manuel
Edit. Botas. Ob. p. 140
5. Diccionario de la Real Academia Española
Ob Cit. p. 430
6. "DERECHO PENAL PARTE ESPECIAL"
Quiroz Constancia Bernardo de
Edit. J. M.
México, 1986 p. 170
7. "HACIENDA Y DERECHO II"
Zainz de Bujanda Fernando
I. de E. P.
Madrid, P. 207
8. "HACIENDA Y DERECHO II"
Zainz de Bujanda Fernando
I. de E. P.
Madrid, pp. 208 y 209
9. Ob. Cit. p. 214
10. Diccionario de la Real Academia Española
Décima Octava Edición
Edit. Espasa-Calpe, S. A.
p. 430

11. "LOS DELITOS FISCALES COMETIDOS"
Rivera Silva Manuel
Edit. Botas
México 1986, p. 140
12. Ob. Cit. p. 140
13. "DERECHO PENAL MEXICANO"
De P. Moreno Antonio
Edit. Porrúa, S. A.
México 1986, p. 30
14. Ob. Cit. p. 31
15. Ob. Cit. pp. 31 y 33
16. Ob. Cit. p. 34
17. Ob. Cit. p. 36

CAPITULO TERCERO**EL DELITO DE DEFRAUCACION FISCAL
Y SUS ASPECTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS**

1. NOCION DEL DELITO
2. CLASIFICACION DE LOS DELITOS
3. ASPECTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS
 - A) CONDUCTA Y AUSENCIA
 - B) TIPICIDAD Y ATIPICIDAD
 - C) ANTIJURICIDAD Y CAUSAS DE JUSTIFICACION
 - D) IMPUTABILIDAD E INIMPUTABILIDAD
 - E) CULPABILIDAD Y CAUSAS DE INCULPABILIDAD
 - F) CONDICIONALIDAD OBJETIVA Y FALTA DE CONDICION

NOCION DEL DELITO

- I. Para poder conocer una cosa es necesario analizarla en todos y cada uno de los elementos que las integran, como son sus principales características, formas de manifestación, etc.

Para dar una explicación aunque sea en forma somera del delito de defraudación fiscal, es necesario hacer mención a la explicación que se hace doctrinariamente al delito en general, y así poder ver si las hipótesis que se dan tienen -- aplicación en este delito.

La palabra DELITO dice Castellanos Tena, "Deriva - del verbo latino delinquere que significa abandonar, apartar se del buen camino, alejarse del sendero señalado por la Ley.

(1)

Ha sido en vano tratar de encontrar una definición de delito valedera en todos sus tiempos y lugares, pues para - determinar si un acto del hombre es o no delictivo, ya que la noción de éste se encuentra en constante cambio, lo que en un tiempo se consideraba como delito, en otro ya no lo es, pues los modos de vida de un país son diferentes en los unos y los otros, por lo tanto el comportamiento humano es diferente. - Para poder hacer un estudio del delito de defraudación fiscal

considero necesario exponer algunas de las definiciones dadas acerca de lo que debe entenderse por delito, y así tenemos - que Carrera lo define como: "La infracción de la ley del -- Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o ne gativo, normalmente imputable y políticamente dañoso" . (2)

Su esencia consiste principalmente en la violación al derecho. Hemos de hacer notar que el autor antes mencionado, es el principal exponente de la escuela clásica.

Noción sociológica. Rafael Carófalo lo define diciendo que es: "La violación de los sentimientos altruistas de probidad y de piedad, en la medida media indispensable para la adaptación del individuo a la colectividad". (3)

Noción jurídico sustancial del delito. Existen dos sistemas para realizar el estudio jurídico sustantivo del delito que son: El unitario o totalizador y el atomizador o - analítico; para el primero, el delito no se puede dividir -- siendo un todo unitario o indivisible; en cambio para los se guidores del segundo, el delito si se puede dividir y lo est dian en cuanto a cada uno de los elementos que lo integran; - aunque hay que hacer notar que tampoco se han podido poner de acuerdo en el número de elementos que lo integran, pues alg unos señalan dos, tres, cuatro, o más elementos del mismo. Y así tenemos que Cuello Calón Eugenio lo define diciendo: "La

acción humana típica, anti-jurídica, culpable y sancionada - por la ley". (4)

Por su parte Jiménez de Asúa opina: "Delito es el acto antijurídico, culpable, cometido a veces a condiciones - objetivas de penalidad imputable a un hombre y sometido a una sanción penal". (5)

Por nuestra parte nos adherimos a la corriente que dice que el delito así se puede dividir en cuanto a los elementos que lo integran.

CLASIFICACION DE LOS DELITOS

Por la conducta del agente de los delitos, de clasi
fican: De acción u omisión, a su vez los delitos de omisión
suelen dividirse en delitos de omisión simple y de comisión -
por omisión. Los delitos de acción son aquellos que se reali
zan mediante un actuar positivo del hombre, violándose una -
ley prohibitiva. Los delitos de simple omisión según Caste-
llanos tena: "Consisten en la falta de una actividad jurídi-
camente ordenada, independientemente del resultado que produz
can, es decir se sancionan por la omisión misma". (6)

Continúa diciendo: "Los delito de comisión por omi-
sión o impropio delitos de omisión, son aquellos en los que -
la gente decide positivamente no actuar, produciendo con su
inacción el resultado". (7)

Para Cuello Calón: "Los delitos de simple omisión -
una violación jurídica y un resultado puramente formal, mien-
tras que en los delitos de comisión por omisión, además de la
violación jurídica se produce un resultado material". (8)

En los primeros se viola una ley dispositiva, en -
los de comisión por omisión se infringe una dispositiva y una
prohibitiva, en cuanto a esta clasificación considero que el

delito de la presente tesis, puede ser ya bien de acción o de omisión; en primer caso el sujeto activo del delito encamina su conducta hacia la evasión de sus obligaciones fiscales, és te es, engaña al sujeto pasivo para no pagar impuestos corres pondientes; en el segundo caso simplemente deja que el sujeto pasivo persista en su error para que el no pague impuestos.

Atendiendo el resultado los delitos se clasifican - en: Formales y Materiales; los delitos formales coinciden -- con la clasificación anterior en cuanto a la simple omisión;- en cambio los delitos materiales son aquellos en los que es necesario que se produzca un cambio en el mundo exterior como por ejemplo el delito de defraudación fiscal.

Por el daño que se causa se dividen en: Delitos de lesión y de peligro. los primeros son aquellos que el cometer se causan un daño directo a la víctima en sus intereses jurf dicamente protegidos; en los segundos no se causa un daño di recto, sino que sólo pone en peligro esos intereses, como -- ejemplo: El delito de abandono de personas. En lo que cabe - esta clasificación el delito de defraudación fiscal, será un delito de peligro ya que el daño no se causa directamente a la víctima sino al patrimonio del fisco, que es en el que re caen las consecuencias de esta evasión y que en forma indirec ta se afecta a la colectividad.

Por su duración los delitos se dividen según Castellanos Tena

en: "Instantáneos, instantáneos con efectos permanentes, continuados y permanentes. Los delitos instantáneos son aquellos que se perfeccionan en el momento mismo en que se cometen; instantáneos con efectos permanentes son aquellos en los que la conducta destruye o disminuye el bien jurídico en forma instantánea; pero las consecuencias del mismo permanecen. Continuados, son aquellos en los que se dan varias acciones y una sola lesión jurídica, es continuado en la conciencia y - discontinuo en ejecución".(9)

Por el elemento interno o culpabilidad, se clasifican en: doloso, culpables o algunos autores citan los preterintencionales. En los primeros la voluntad de el sujeto activo del delito se encamina a cometer el hecho delictivo; los segundos surgen como consecuencia del actuar imprudente del sujeto; en los últimos el sujeto activo encamina su conducta a producir un hecho determinado, pero se producen resultados delictuosos totalmente diferentes al deseado.

Considero que el delito de defraudación fiscal no siempre es doloso, ya que como podemos ver existen dos efectos que son: Los de evasión y los de elusión

- a) Evasión.- Se da cuando el sujeto pasivo de la obligación fiscal se sustrae del pago del impuesto mediante actividades ilícitas.

- b) La elusión.- Se da cuanto el sujeto pasivo de la obligación fiscal se sustrae del pago del impuesto mediante actividades lícitas.

Por el número de actos integrantes de la conducta típica de los delitos se clasifican en: Unisubsistentes y Plurisubsistentes; los primeros son aquellos que se configuran con un sólo acto del sujeto activo, en cambio los segundos se configuran con dos o más actos. Por lo que el delito de defraudación fiscal puede ser unisubsistente o plurisubsistente.

Según el número de sujetos que intervengan en la realización de un hecho delictivo los delitos se clasifican en: Unisubjetivos y Plurisubjetivos ya sea que intervengan en la ejecución uno o varios sujetos. Por lo tanto si el pago de los impuestos es una carga individual, este delito siempre será Unisubjetivo.

En cuanto a esta clasificación ya señalamos anteriormente cuando se hizo mención a el carácter jurídico de los delitos fiscales, que el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, dice que cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales la Secretaría de Hacienda y Crédito Público exigirá la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspon-

dientes.

Es decir que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el derecho en todo momento de hacer exigible el cumplimiento de las obligaciones a quien evada estas.

Por la materia los delitos se clasifican en: Comunes Federales, Oficiales, Militares, Políticos y Especiales, siendo éstos últimos todos aquellos que se encuentran fuera de la legislación penal por lo tanto el delito de defraudación fiscal es un delito especial.

Una vez que hemos hecho aunque sea un enfoque general de la clasificación de los delitos y aplicado al delito - de un estudio en especial, procederemos a hacer un estudio de la defraudación fiscal en forma particular en cuanto a cada uno de sus elementos positivos y negativos; para poder hacerlo será necesario hacer una breve referencia a ellos, así vemos que Jiménez Asúa, nos señala en su obra los siguientes:

"ASPECTOS POSITIVOS

ASPECTOS NEGATIVOS"

A) Actividad	.....	Falta de Acción
B) Tipicidad	.....	Ausencia de tipo
C) Antijuricidad	.....	Causas de justificación
D) Imputabilidad	.....	Causas de iniputabilidad
E) Culpabilidad	.....	Causas de inculpabilidad
F) Condicionalidad	.....	Faltas de condición
objetiva		objetiva

C) Punibilidad Excusas absolutorias (10

A) Hay que hacer notar, que los autores no han podido ponerse de acuerdo en cuanto a la determinación del primer elemento, pues mientras unos le llaman conducta, otros - le llaman hecho y algunos otros actos o acción. Nosotros por nuestra parte siguiendo a Castellanos Tena le llamaremos conducta. Pero será necesario decir qué se entiende por conducta, así veremos que conducta es el comportamiento humano positivo o negativo, encaminado a un fin.

Por la conducta del agente de los delitos suelen -- clasificarse en: Delito, acción, de omisión simple y de comisión por omisión, los primeros se cometen mediante un actuar positivo del hombre, violándose una ley prohibitiva; en los segundos se ordena que se haga algo y simplemente se deja de hacer produciéndose con su inactividad el resultado. que es - meramente de tipo formal. Y en los últimos se deja de hacer algo que se tenfa la obligación de hacer, produciéndose, por violar una ley preceptiva y una prohibitiva, un resultado material, mientras que en los de simple omisión el resultado sólo será formal. Así que el delito de defraudación puede ser de omisión simple ya que se deja de hacer algo que jurídicamente estaba ordenado hacer, como es pagar los impuestos correspondientes sin que se dé un resultado material.

Por lo que se refiere a los sujetos de la conducta es necesario

rio que nos demos cuenta que sólo el ser humano puede ser sujeto del derecho y que sólo sus actos están vinculados con el mismo. Así pues que el sujeto activo del delito será el hombre, toda vez que las personas morales nunca podrán delinquir.

Dentro del sujeto pasivo del delito se presenta -- otro que es el ofendido; el primero es el que sufre daño en un bien jurídicamente protegido. Por el derecho penal, ofendido es el que resiente el daño, es decir el afectado. Muchas veces coinciden el sujeto pasivo con el ofendido. En el derecho penal fiscal el sujeto pasivo es la persona física al no recaudar los impuestos correspondientes y el sujeto ofendido será el fisco quien resiente el daño de la evasión de los impuestos.

Aspectos negativos de la conducta, o sea su ausencia. Es necesario hacer notar que si en la comisión de algún delito falta alguno de sus elementos éste nunca se integrará.

Trataré, aunque sea en forma breve la ausencia de conducta en su aplicación al delito de defraudación fiscal, - así se ve que la ausencia se puede presentar por dos formas, según intervenga o no la voluntad del hombre, a la primera - se le llama VIS ABSOLUTA y la segunda VIS MAIOR, algunos autores también señalan como aspectos negativos de la conducta el sueño, el hipnotismo y el sonambulismo; toda vez que en tales circunstancias el sujeto activo del delito comete un hecho --

delictuoso sin que intervengan para nada su voluntad. En el delito de defraudación fiscal dadas las circunstancias bajo las cuales se comete, no se puede considerar factible la -- existencia de dichas hipótesis de ausencia de conducta.

B) En cuanto a este elemento es necesario que se - distinga entre lo que se entiende por tipo y por tipicidad ya que son dos cosas totalmente distintas y al efecto dice Caste llanos Tena lo siguiente: "No debe confundirse el tipo con - la tipicidad, el tipo es la creación legislativa, la disposi ción que el Estado hace de una conducta en los preceptos pena les. Es la adecuación de una conducta concreta con la des- cripción legal formulada en abstracto". (11)

Sigue diciendo: "La tipicidad es el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coinci dencia del comportamiento con el descrito por el legislador. Es en suma, la acuñación o adecuación de un hecho a la hipóte sis legislativa". (12)

Para el maestro Celestino Porte Petit: "La tipici- dad es la adecuación de la conducta al tipo, es otro de los elementos del delito, que se resuelve en la fórmula NULUM - CRIMEN SINO TIPO". (13)

Una vez que hemos visto aunque sea en forma breve - el delito de defraudación en cuanto a su aspecto positivo con

referencia al tipo y la tipicidad, lo enfocaré desde el punto de vista negativo.

Hemos de insistir constantemente que en el delito - cualquiera de que se trate, si falta alguno de sus elementos éste nunca se configurará.

Ausencia de tipo y de tipicidad. Cuando al realizar se una conducta que se presume delictuosa no se ajusta perfectamente a la descripción hecha por el legislador se presenta la atipicidad. Es necesario que demos una idea aunque sea - breve de las diferencias que hay entre atipicidad y ausencia de tipo. La atipicidad se da cuando una conducta que se presume delictuosa, pero que no se encuentra dentro del tipo. El tipo es cuando se da una conducta que la comunidad presume, - debe ser castigada pero el legislador dejó de incluirla dentro del ordenamiento penal. Las causas de atipicidad según - Castellanos Tena se puede dar por las siguientes razones:

- a) "Ausencia de la calidad exigida por la ley en cuanto a los sujetos activo y pasivos.
- b) Si falta el objeto material o el objeto jurídico.
- c) Cuando no se dan las referencias temporales o especiales requeridas en el tipo.
- d) Al no realizarse el hecho por los medios comisivos - específicamente señalados en la ley.

- e) Si faltan los elementos del injusto legalmente exigidos.
- f) Por no darse, en su caso la antijuricidad especial."
(14)

En el delito de estudio, por ejemplo se puede dar - la atipicidad, por que no sea causante del pago de un impuesto. Si el sujeto pasivo no es el Estado tampoco se configurará el delito; si no que hace uso de engaños, ni se aprovecha de errores, para omitir el pago de algún impuesto.

Dice Cuello Calón lo siguiente: "La acción humana para ser delictiva ha de estar en oposición con una norma penal que prohíba u ordene, su ejecución de ser antijurídica; - obra antijurídicamente el que contraviene las normas penales"
(15)

Por su parte Porte Petit opina: "Una conducta o un hecho son antijurídicos cuando siendo típicos no están protegidos por una causa de justificación". (16)

C) La antijuricidad, se puede presentar en un doble aspecto, uno formal y otro material. Franz Von Liszt nos lo señala diciendo diciendo: "Una conducta es formalmente antijurídica cuando se infringe una norma Estatal, un mandato, o una prohibición del orden jurídico y materialmente antijurídico, la acción que encierra una conducta socialmente dañosa, -

anti-social o social". (17)

La antijuricidad tiene íntima relación con el derecho pues Cuello Calón dice: "No hay antijuricidad penal sin ley penal". (18)

Ahora bien, puede suceder que una persona cometa un hecho delictuoso, pero que éste se encuentre protegido por alguna de las causas de justificación señaladas en la ley. Es decir que el actuar de ese individuo fue totalmente legal aun que encuadre dentro del tipo descrito por la ley.

Castellanos Tena nos señala como causas de justificación las siguientes:

- a) Legítima defensa; b) Estado de necesidad;
- c) Cumplimiento de un deber; d) Ejercicio de un derecho;
- e) Obediencia jerárquica; si el inferior está legalmente --
obligado a obedecer cuando se equipare al cumplimiento de
su deber. f) Impedimento legítimo". (19)

Procederé a analizar cada una de las hipótesis señaladas, para poder ver si tiene aplicación, dentro del delito de estudio.

Cuello Calón dice: La legítima defensa necesaria - para rechazar una agresión actual o inminente e injusta, me-

dante un acto que lesiona bienes jurídicos del agresor".(20)

Para Franz Von Liszt por Castellanos Tena, es: "La defensa necesaria para repeler una agresión actual y contraria al derecho mediante una agresión contra el atacante".(21)

Vemos que las definiciones dadas son más o menos semejantes, pues hacen referencia a una agresión actual, injusta y sin derecho en contra de una persona. Esta hipótesis la encontramos señalada en el artículo 15 fracción III del Código Penal para el Distrito y Territorios Federales. Al señalar, repeler el acusado una agresión real, actual o inminente y sin derecho, en defensa de bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que exista necesidad racional de la defensa empleada y no mide provocación suficiente e inmediata por parte del agredido o de la persona a quien se defiende.

Por agresión se entiende la actitud de otra persona o personas que amenazan con causar un daño a bienes jurídicamente protegidos; lo actual debe entenderse lo presente lo que está sucediendo en el instante mismo; pero no basta con que la agresión sea sino que además debe ser violenta, es decir que implique fuerza, ímpetu de causar un daño a otra persona y que esta agresión debe de ser también sin derecho es decir que no esté protegida por alguna causa de justificación; pues ello implicaría que no se configurará la legítima defensa.

Considero en forma personal que esta causa de justificación no tiene ninguna aplicación dentro del delito de estudio, toda vez que, en la evasión fiscal nunca se puede dar la repulsa a una agresión actual, injusta o sin derecho y de la cual resulta un peligro inminente y que tampoco se afecta los intereses que señala la ley como son: El honor, los bienes, otra persona o sus bienes; pues en este delito el fin último que persigue el causante no es cumplir con sus obligaciones fiscales.

Se dice que hay estado de necesidad cuando dos bienes jurídicamente protegidos por el derecho se encuentran en peligro y quien sólo puede salvarse uno de ellos mediante el sacrificio del otro, esto es que se prefiere se salve algo y no que se pierda todo. En cuanto a esta justificación se presentan tres hipótesis entre los bienes titulados por el derecho: Primera.- Si el bien sacrificado es de menos valor que el que se salva, se configura el estado de necesidad. Segunda .- Si el bien que se salvó es menor que el valor sacrificado, se configura el delito, a no ser que concurra alguna otra causa justificativa del hecho. Tercera.- Si los bienes que se encuentran en peligro son equivalentes, y se sacrifica alguna causa de inculpabilidad.

Los elementos de estado de necesidad son:

- 1) Una situación de peligro real o inminente
- 2) Que la amenaza recaiga sobre cualquier bien jurídicamente titulado, propio o ajeno.

- 3) Un ataque por parte de quien se encuentra en el estado necesario.
- 4) Ausencia de otro medio practicable y menos perjudicial.

Considero que es muy difícil que se dé el estado de necesidad en el delito de defraudación fiscal ya que sería - muy raro que se llenaran todos los requisitos señalados anteriormente, ya que el causante siempre tendrá otro medio a la mano para poder cumplir con sus obligaciones fiscales. Y por otra parte existen recursos jurídicos necesarios para poder - hacer valer sus derechos cuando se viera afectado por el fig co como son:

El procedimiento administrativo, que permite la in ter po si ci o n de uno o más recursos administrativos, para la de fe ns a del causante, y aún más le queda la fase contenciosa an te el Tribunal Fiscal de la Federación; pues la primera es la que se llama la fase oficiosa, en cualquiera de los dos puede tratar de obtener la nulidad de la resolución que lo afecta, pero hay que hacer notar que no termina ahí sus medios de de fe ns a, sino que en última instancia podría recurrir al juicio de amparo. De donde se ve que si existen otros medios pr ac ti ca bl es y menos perjudiciales con que el causante pueda de fe nd er sus intereses.

La diferencia entre estado de necesidad y legítima de fe ns a según Castellanos Tena, estriba en que: "En la leg í t i m a

tima defensa hay agresión, mientras que en el estado de necesidad hay ausencia de ella; (no debe confundirse el ataque de un bien con una agresión), la legítima defensa crea una lucha una situación de choque entre un interés ilegítimo, la agresión, y otro lícito, la reacción contra ataque o defensa, en el estado de necesidad no existe tal lucha sino un conflicto entre intereses legítimos". (22)

Como caso específico del estado de necesidad podemos mencionar el que se encuentra en el artículo 379 del Código Penal que hace referencia al robo de familiar y que dice: " No se castigará al que, sin emplear engaños ni medios se apodere una sola vez de los objetos estrictamente violentos e indispensables para satisfacer sus necesidades personales o familiares del momento".

El cumplimiento de un deber, ejercicio de un derecho, e impedimento legítimo, son otras causas de justificación que eliminan también la antijuricidad. En la primera se puede dar por ejemplo las lesiones que ocasiona un médico al practicar una operación quirúrgica, igualmente se estará en presencia del impedimento legítimo, cuando la ley le ordene a una persona hacer algo, como por ejemplo, guardar el secreto profesional.

Para que una persona pueda ser culpable de un delito, cualquiera que este sea, es necesario que tenga ante todo

la capacidad de entender y de querer en el campo del derecho penal y que la doctrina ha llamado imputabilidad, éste dice Max Ernesto Mayes es: "La posibilidad condicionada por la sa lud mental y por el desarrollo del autor, para obrar según el justo conocimiento del deber existente". (23)

Para Castellanos Tena es "La capacidad de entender y querer en el campo del derecho penal". (24)

Así pues para que un sujeto sea responsable de la comisión de un delito es necesario ante todo que tenga conoci miento de lo que hace, es decir, al tiempo de la comisión de éste, debe tener el mínimo de condición psíquica que lo haga comprender que la conducta que está realizado es ilícita.

Por lo tanto en el delito de defraudación fiscal, siempre debe presumir que el sujeto que comete este delito - tiene la capacidad de querer y entender lo que se hace; pues es un delito inminentemente doloso.

D) Una vez que hemos visto que la imputabilidad es la calidad del sujeto, referida al desarrollo y la salud men tal, la inimputabilidad constituye el aspecto negativo de la imputabilidad, las causas de esta últimas son pues, todas - aquellas capaces de anular o de neutralizar, ya sea el desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de aptitud psicológica para cometer un hecho delictuoso. Las

causas de inimputabilidad pueden ser de dos categorías, unas que podemos llamar legales, por estar señaladas dentro de la ley y otras suproleales; entre las primeras tenemos las siguientes:

- 1) Estado de inconciencia permanente o transitorio
- 2) Miedo grave
- 3) Los sordomudos

En cuanto a ésta nuestro código penal nos la seña la en su artículo 68 que dice: Los locos y otros imbéciles o el que sufra cualquiera otra debilidad, enfermedad o anomalía y que haya ejecutado hechos e incurrido en omisiones definidas como delitos, serán recluidos en manicomios para su cura ción y sometidos con autorización del facultativo, a un régi men de trabajo, en igual forma procederá el juez con los pro cesados o condenados que enloquezcan en los términos del Códi go de Procedimientos Penales. Hemos de darnos cuenta en las exposiciones anteriores, que el Código Penal sólo se refiere a los trastornos mentales transitorios y que en cuanto a los permanentes mantiene erróneamente la imputabilidad.

En cuanto al aspecto negativo del delito de estudio nos daremos cuenta que en el campo del derecho fiscal y en el derecho penal general toda persona que no tiene capacidad de entender ni de querer en el momento de cometer un hecho tipificado como delito, no puede ser sujeto del derecho penal, --

por ser en ese preciso momento inimputable, es necesario que hagamos mención a que Castellanos Tena dice: "Que la imputabilidad es presupuesto de la culpabilidad, pues para que un sujeto tenga trascendencia en el campo del derecho penal, precisa ante todo que sea imputable". (25)

Por lo que se refiere a los trastornos transitorios dice el artículo 15 fracción II del Código Penal, padece el inculpado, al cometer la infracción, trastorno mental o desarrollo intelectual retardado que le impida comprender el carácter ilícito del hecho, o conducirse de acuerdo con esa comprensión, excepto en los casos en que el propio sujeto haya - provocado esa incapacidad intencional o imprudencialmente.

Inconciencia por trastornos de carácter patológico.

- En cuanto estas causas de inimputabilidad, considero que no pueden tener aplicación alguna dentro de los delitos fiscales ya que si bien son pasajeras, quiere decir ésto que una vez - que han pasado dichos trastornos, si se puede cumplir con la obligación fiscal.

E) Siguiendo la trayectoria que hemos venido haciendo en cuanto a cada uno de los elementos del delito y su aplicación a la defraudación fiscal, nos toca ahora ver la culpabilidad. Decía Castellanos Tena que la imputabilidad - funcionaba como presupuesto de la culpabilidad; dijimos tam bién que para que un sujeto fuera imputable, deberá tener el

mínimo de inteligencia y así conocer el hecho delictuoso realizado. Pues bien si ese sujeto tiene el mínimo de inteligencia para darse cuenta de su conducta, tiene obligación de responder de su conducta delictiva ya que se da cuenta perfectamente de lo que hace. La culpabilidad la definen de diferente manera los autores y así tenemos que Jiménez de Asúa dice: "En el más amplio sentido puede definirse la culpabilidad como el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprobabilidad personal de la conducta antijurídica". (26)

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

La culpabilidad se puede presentar en dos formas que son: Dolo y Culpa, según el agente encamine su voluntad a cometer un hecho delictivo, o éste se origina por el obrar imprudente o negligente del mismo, hay un tercero que se llama preintencional, en el cual el resultado delictuoso sobrepasa la intención del sujeto; en el dolo, el sujeto encamina su conducta a realizar un hecho delictivo, conociendo la significación de su conducta. En la culpa consciente o con pre

visión se ejecuta el acto con la esperanza de que ocurrirá el resultado, ya que dijimos anteriormente que el delito de defraudación es siempre doloso por lo tanto no se puede dar ninguna clase de disculpa.

El dolo ha sido clasificado en diferentes formas, - así tenemos que hay dolo eventual, directo, indeterminado o indirecto, etc. Ya sea por su nacimiento, contenido, etc., - en el delito de defraudación el dolo siempre será directo, - pues el sujeto encamina su voluntad a cometerlo conociendo -- perfectamente las consecuencias del mismo.

Existen dos clases de culpa que son: las que seña laron anteriormente, la culpa con representación o con previsión, en el cual el agente prevee el resultado, pero abriga - la esperanza de que éste no ocurrirá; en la culpa de imprevisión o sin representación, el agente no prevee un resultado - previsible; por lo que se refiere al delito de defraudación, ya dijimos que no se puede presentar la culpa.

La inculpabilidad es el elemento negativo de la culpabilidad, está presente cuando se encuentran ausentes los - elementos esenciales de la culpabilidad, conocimiento y voluntad; entre las causas de inculpabilidad tenemos el error de hecho y el error de derecho. El error de hecho se clasifica en: Esencial y Accidental, éste último a su vez se divide en Aberramiento Actual, Aberramiento en Personal y Aberratio de

liti.

El error de derecho no produce efectos de eximente ya que la ignorancia de la ley no autoriza la violación.

El error de hecho es una falsa presentación que se forma de una cosa, pero sólo puede ser causa de inculpabilidad si ese error es esencial y además invencible, si no se llenan estos requisitos no puede operar como causa de la culpabilidad, esto es que si este fuera vencible y con un poco de prudencia lo pudiera evitar, nunca operará como causa de inculpabilidad. Es difícil que se llegue a dar esta causa dentro del derecho penal fiscal.

En cuando a las eximentes putativas, que constituyen modalidades del error esencial de hecho, insuperables, diré que son aquellas en las cuales el sujeto activo del delito comete un hecho típico al creer erróneamente que está amparado por una causa de justificación. Entre las principales eximentes putativas tenemos las siguientes:

La legítima defensa putativa, la legítima defensa real contra la putativa, etc., de las cuales considero que no pueden tener aplicación práctica dentro del estudio que venimos realizando.

En cuanto a este elemento omitimos analizarlo, en

virtud de que coincidimos con aquellos autores que niegan su existencia como tal.

Hemos analizado cada uno de los elementos fundamentales del delito y llegamos a uno más el cual se discute mucho si es o no elemento del delito, será necesario hacer una breve referencia a qué es lo que se entiende por punibilidad, es decir, que es el merecimiento de una pena en virtud de la realización de una conducta o bien es el merecimiento de una pena por la comisión de un delito determinado. En concreto - podemos decir que es la aplicación de una pena en merecimiento de un delito, por parte del Estado.

Ahora bien, el artículo 7 del Código Penal dice:

"Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales".
(27)

Tal parece que de esta definición se puede desprender, que la punibilidad es un elemento esencial del delito; - considero que no es cierto pues si existe una excusa absoluta aunque siga existiendo la figura delictiva se podrá aplicar pena alguna, y en consecuencia no encajará dentro de la hipótesis señalada.

Por su parte Raúl Carrancá y Trujillo e Iganacio - Villalobos dice: "El primero al hablar de las excusas absolutorias afirma que tales causas dejan subsistir el carácter delictivo al acto y excluyen sólo la pena". (28)

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

De donde se deduce que para él la punibilidad no es elemento esencial del delito. El segundo dice que: "La pena de la reacción de la sociedad o el medio de que ésta se vale para tratar de reprimir el delito es algo extremo al mismo y dado los sistemas de represión en vigor, en consecuencia ordinaria por esto acostumbrados a los conceptos arraigados sobre la justicia retributaria suena lógico decir, el delito es punible, pero ni esto significa que la punibilidad forme parte del delito, como no es parte de la enfermedad el uso de una determinada medicina, ni el delito dejaría de serlo si se cambian los medios de defensa de la sociedad". (29)

F) Finalmente Celestino Porte Petit citado por -- Castellanos Tena afirma que: "Cuando existe una hipótesis de ausencia de condiciones objetivas de punibilidad, concurre una conducta o hecho, típicos antijurídicos, imputables y culpables pero no punibles en tanto no se llene la condición objetiva de punibilidad, lo cual viene a confirmar que esta no es un elemento sino una consecuencia del delito". (30)

G) El aspecto negativo de la punibilidad son las excusas absolutorias, Castellanos Tena dice: "Son aquellas causas que dejando subsistencia, el carácter delictivo de la conducta o hecho impiden la aplicación de la pena". (31)

NOTAS DEL CAPITULO III

1. "LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL"
Castellanos Tena Fernando
Edit. Porrúa, S. A.
México 1984. p. 135
2. Ob. Cit. pp. 135 y 136
3. "TRATADO DE DERECHO PENAL" Tomo I
Bis Jiménez de Asúa Luis
Edit. Lozada, S. A.
Buenos Aires, Argentina
1986, p. 54
4. "DERECHO PENAL"
Cuello Calón Eugenio
Edit. A. Bello
Caracas, p. 262
5. "LA LEY Y EL DELITO"
Jiménez de Asúa Luis
Edit. A. Bello
Caracas, p. 262
6. "LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL"
Castellano Tena Fernando
Edit. Porrúa, S. A.
México 1984 p. 139
7. Ob. Cit. p. 139
8. "DERECHO PENAL" Tomo I
Cuello Calón Eugenio
Edit. Nacional
México 1980, p. 279
9. CASTELLANO TENA, Fernando
Ob. Cit. pp. 142 y 143

10. "LA LEY Y EL DELITO"
Jiménez de Asúa Luis
Edit. Sudamérica
Buenos Aires, 1989, p. 215
11. "LINEAMIENTOS ELEMENTALES DEL DERECHO PENAL"
Castellanos Tena, Fernando
Edit. Porrúa, S. A.
México 1984, p. 172
12. Ob. Cit. p. 173
13. "IMPORTANCIA DE LA DOGMATICA JURIDICO PENAL"
Celestino Porte Petit
Edit. Gráfica Panamericana, S. de R.L.
México, D. F.
14. Ob. Cit. P. 180
15. "DERECHO PENAL" Tomo I
Cuello Calón Eugenio
Edit. Nacional
México 1979 P. 318
16. "PROGRAMA DE LA PARTE GENERAL DEL DERECHO PENAL"
Porte Petit Celestino
Edit. U.N.A.M.
México, D.F. pp. 102 y 388
17. "DERECHO PENAL"
Cuello Calón Eugenio
Edit. Nacional
México, p. 135
18. Ob. Cit. p. 320
19. "LINEAMIENTOS ELEMENTALES DEL DERECHO PENAL"
Castellanos Tena, Fernando
Edit. Porrúa, S. A.
México, p. 181
20. "DERECHO PENAL"
Cuello Calón Eugenio
Edit. Nacional, p. 323

21. "LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL"
Castellanos Tena, Fernando
Edit. Porrúa, S. A.
México, p. 182
22. Ob. Cit. p.212
23. Ob. Cit. p. 226
24. Ob. Cit. p. 226
25. Ob. Cit. p. 225
26. "LA LEY Y EL DELITO"
Jiménez de Asúa Luis
Edit. Sud-América
Buenos Aires p. 359
27. "IMPORTANCIA DE LA DOGMATICA JURIDICO PENAL"
Porte Petit Celestino
Edit. Gráfica Panamericana, S. de R.L.
México. p. 58
28. "DERECHO PENAL MEXICANO" Tomo I
Carrancá y Trujillo Raúl
Edit. Antigua Librería Robledo
México. pp . 58 y 62
29. "DERECHO PENAL MEXICANO"
Villalobos Ignacio
Edit. Porrúa
México p. 132
30. "LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL"
Castellanos Tena Fernando
Edit. Porrúa S. A.
México 1984. p. 258
31. Ob. Cit. p. 259

CONCLUSIONES

Hemos llegado al final de este trabajo, razón por la cual es necesario dar algunas conclusiones del mismo, debido a lo extenso del tema, se han dado a lo largo de la exposición, y con el fin de abreviar una reproducción total de dichas conclusiones reafirmamos exclusivamente las que revisten importancia superior.

La realización de los fines propios de la función administrativa, hace inclusive el amparo de Hacienda Pública, por lo que la interposición del Derecho Penal en el Derecho Fiscal es supina, en cuanto que al quebrantamiento de las leyes fiscales demandan una acuciosa y drástica represión de los delitos contra el patrimonio del fisco.

El campo que está reservado a las sanciones penales en materia fiscal, es vasto y es éste el que va a dar origen al Derecho Penal Fiscal, que encierra en su contenido la teoría del delito; teoría que ha sido elaborada con grandes denegados en el Derecho Penal Común, por lo que sería desatinado intentar la elaboración de un sistema de sanciones penales fiscales al margen de la Doctrina Jurídico-Penal.

Así como toda norma de derecho tutela un bien jurídico determinado, los preceptos del Código Fiscal que prescri

ben los delitos, protegen un solo bien, el patrimonio del fisco, razón por la cual deberían llamarse "DELITOS CONTRA EL - PATRIMONIO DEL FISCO", pero como dice Alberto Sánchez Cortés, no debe olvidarse que la costumbre de validez a muchos que im propios por su connotación gramatical resultan propios por su conceptualización usual y esto sucede con la expresión "DELITOS - FISCALES", que impropia por lo que denota el análisis gramatical de las palabras, ha tomado meridiana precisión en el léxico popular.

Por otro lado las disposiciones penales del Código Fiscal, son en la práctica inoperantes en gran parte y no han podido prevenir realmente los delitos contra el patrimonio - del fisco, debido a que no se ha tomado en cuenta que los delincuentes fiscales lesionan valores de la colectividad, toda vez que la carga impositiva es de interés público y tiene co mo finalidad el sufragar los gastos de la convivencia social; así pues muchos delitos fiscales quedan impunes debido a que al fisco le interesa más la reparación del daño que la regene ración del delincuente y la representación de los delitos, - conformándose en la mayoría de los casos con el pago de los impuestos omitidos o defraudados, más los recargos correspondientes y la multa. Cubiertos éstos, solicita el sobresei-- miento y no presenta la querrela o declaraciones de perjuicio respectivas.

El establecimiento de un Sistema Penal Fiscal sobre

bases de justicia y equidad, haría que todo responsable sin -
excepción alguna, compareciera ante los tribunales judiciales
en lo que redujera en beneficio de la colectividad y contri-
buiría al fortalecimiento de una conciencia social que repu-
diaría el hecho de que un causante eludiera sus obligaciones -
fiscales, despojándose de la carga impositiva y desplazándolo
sobre los demás, un sistema tal desterraría de nuestro medio
los privilegios tributarios, haría que todos los causantes in
dependientemente de su posición social y económica, o su fi-
liación política, soportaran por igual las cargas fiscales.

De las aplicaciones de una política fiscal acertada
dependerá en gran parte la disminución de los delitos contra
el patrimonio del fisco, en su aspecto social esta política -
debe de tomar en cuenta la necesidad de reducir los impuestos
indirectos, especialmente los de consumo que afectan sobre to
do a las clases populares y evitan la repercusión del impues
to.

De todos es sabido que los productores e intermedia-
rios, que son las personas económicamente fuertes, remiten --
gran parte de sus cargos fiscales al público que solicita sus
productos, el caso llega al extremo en tratándose de artícu-
los de primera necesidad pues es la gente de escasos recur-
sos económicos, la mayoría, la que sufre más directamente el
fuerte impacto de la acometida fiscal.

Esta situación injusta ocasiona que los ricos se ha
gan más ricos y los pobres más pobres.