



ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGON

ANALISIS JURIDICO DE LA DEFRAUDACION
FISCAL.

T E S I S
Que Para obtener el Titulo de:
LICENCIADO EN DERECHO
P r e s e n t a:
M A R T I N L O P E Z V E G A
Asesor : Lic. Bernabé Luna Ramos



San Juan de Aragón, Edo. de México 1998

**TESIS CON
FALLA DE ORICEN**

259171



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.

A *Dios* por haberme permitido llegar hasta el día de hoy y darme las fuerzas para cumplir con uno de mis objetivos

A mis hijos ERICK DAVID y DIANA KARINA , que son una bendición de Dios y la luz de mi vida

A mi esposa MARGARITA MENDEZ MARTINEZ, por los momentos gratos y difíciles que hemos vivido, por sus palabras de aliento En la que siempre encontrare amor, cariño y comprensión

A mis padres el Sr HERMINIO MORALES y la Sra MA ELENA VEGA, por el apoyo inmenso que me han brindado esperando se cumplan sus anhelos con respecto a mi futuro En especial a mi madre por darme lo más valioso que es la vida y parte de su ser

A mis hermanos con un profundo deseo de que la presente les motive para que logren los objetivos que se han trazado En especial a mi hermana Lupita por su incondicional ayuda

A mi asesor el Lic *BERNABE LUNA RAMOS* como testimonio de agradecimiento por la dirección prestada para la realización del presente trabajo.

Al honorable jurado,
Lic *Bernabe Luna Ramos*
Lic. *Manuel Morales Muñoz*
Lic. *Ma Elena Chávez Ramírez*
Lic. *José Pacheco Ramos*
Lic *Norma E. Rojo Perea*

A mis profesores que con sus conocimientos y experiencia fueron la fuente de mi formación académica y profesional

A la *UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO* y en especial a la *ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES ARAGON*, fuente de conocimientos y recinto incansable de formación de profesionales útiles a nuestro país

A mis familiares y a todas aquellas personas que contribuyeron de alguna manera a la realización de la presente obra.

ANÁLISIS JURÍDICO DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL

ÍNDICE.

	Págs
INTRODUCCIÓN.	
CAPITULO I ANTECEDENTES EN MATERIA TRIBUTARIA.	
1 1 Edad Media	1
1 2 Época de los Aztecas	6
1 3 Codificación	8
1 4 Teorías del Impuesto.	12
1 5 Principios de los Impuestos	15
1.6 Garantías Constitucionales de los Impuestos.	19
CAPITULO II CONCEPTOS BÁSICOS. .	
2 1 Las contribuciones y su clasificación	25
2.1.1. Impuestos.	28
2 1 2 Aportaciones de Seguridad Social	31
2 1 3 Contribuciones de Mejoras	32
2 1 4. Derechos	34
2.1 5 Accesorios.	36
2.2 Elementos del impuesto	37
2 2 1 Sujeto del impuesto.	38
2 2.2. Objeto del impuesto.	40
2.2 3 Base	40
2.2 4 Tarifa	40
2.2 5 Cuota.	40
2.2.6 Otros.	40

2.3 Clasificación de los impuestos	41
2.3.1. Impuestos Directos, Indirectos	41
2.3.2. Impuestos Especificos, Ad valorem.	41
2.3.3. Impuestos Reales, Personales.	41
2 3.4. Impuestos Generales, Especificos.	41
2 3.5. Impuestos Objetivos, Subjetivos.	42
2.3.6 Clasificación según nuestra legislación.	42
2.3.7 Otros.	43

CAPITULO III ELEMENTOS DEL TIPO

3 1 Concepto de Tipo.	44
3 2 Los elementos del Tipo.	45
3.2.1 Generales.	46
3.2.1.1. Sujeto Activo.	46
3.2 1.2. Sujeto Pasivo.	46
3 2.1.3. Bien Jurídico Tutelado.	47
3 2 1 4. Objeto Material.	48
3 2.1.5. Conducta.	49
3.2.1.6. Resultado.	50
3.2.2 Especiales.	50
3.2.2 1. Medios de Comisión.	51
3.2.2.2. Referencia Temporal	51
3 2.2.3. Referencia Espacial	52
3.2.2.4. Referencia de Ocasión.	53
3.2.2.5. Elemento Subjetivo.	53
3.2.2.6. Elemento Normativo	54
3.2.2.7. Calidad en los sujetos y objetos.	55
3.2.2.8. Cantidad en los sujetos y objetos.	56

CAPITULO IV ELEMENTOS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

4.1 Conducta, Ausencia de conducta.	58
4.2 Tipicidad, Atipicidad.	68
4.3 Antijuridicidad, Causas de justificación.	80
4.4 Imputabilidad, Inimputabilidad	90
4.5. Culpabilidad, Inculpabilidad.	94
4.6 Punibilidad, Excusas Absolutoras	103

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

En razón de que en los últimos años el delito de defraudación fiscal ha tenido mayor incidencia, es conveniente aclarar algunos puntos relacionados con el tema, en primer lugar la defraudación fiscal se puede abordar desde dos aspectos básicamente: el sociológico y el jurídico, el presente trabajo no pretende hacer un análisis del fenómeno sociológico sino un estudio detallado de la defraudación fiscal desde el punto de vista, de la dogmática penal esto es, se analizará el delito en estudio, en el ámbito Penal.

En primera instancia, nos abocaremos al análisis de los antecedentes en materia tributaria en sus distintas épocas, así como algunas teorías, principios y garantías de los impuestos. En segundo lugar se hablará del nacimiento de la obligación tributaria, así como de las contribuciones, de los elementos y clasificación de los impuestos.

La organización y debido funcionamiento de la compleja maquinaria estatal, requiere de un adecuado sistema financiero mediante el cual pueda el Estado procurarse los recursos pecunarios indispensables para atender los gastos públicos; se sabe que el sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica necesariamente de la erogación de recursos y de realizar gastos, y que será el mismo Estado quien buscara allegarse de los recursos para tales propósitos. Así el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación establece los medios de que dispone el Estado para allegarse tales recursos para hacer frente a las necesidades de la colectividad

Un sistema financiero positivo y adecuado deberá procurar no sólo crear nuevas fuentes de impuesto sino también vigilar las ya existentes para que dentro de un marco de justicia se logre un alto grado de eficiencia. Si la Constitución establece en su artículo 31, fracción IV que: "son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" El Estado consecuentemente deberá no sólo ajustar su legislación a los moldes de equidad y proporcionalidad sino que deberá ver asimismo que los contribuyentes cumplan con su obligación en materia impositiva, y esto se logrará creando las medidas legales y administrativas conducentes a la sanción de los contribuyentes reuuentes. Al efecto debe el Estado dar a conocer con amplitud las normas que regulan la actividad financiera, para que el contribuyente este en posición de conocer su verdadera situación al respecto de la Administración Pública, con esto se lograría un doble propósito; se evitaría que los servidores de la Hacienda Pública se aprovecharan de la ignorancia de la ley para los contribuyentes y por otro lado, el contribuyente no sólo tendrá plena conciencia de sus derechos sino también de sus obligaciones

Dada la naturaleza humana, el contribuyente no dejará de tratar de evadir sus obligaciones, teniendo entonces dos caminos el fisco: la sanción meramente administrativa del tipo fiscal y la sanción penal propiamente dicha

En suma de lo anterior la defraudación fiscal presenta un complejo panorama merecedero de un cuidadoso y amplio estudio, en relación a los elementos descriptivos que lo integran como son el engaño y aprovechamiento del error. La legislación penal fiscal ha tenido poca aplicación práctica porque el fisco busca tan sólo la entrada de la mayor cantidad de ingresos posibles a sus arcas y no la represión de la criminalidad.

En el tercer capítulo, se realiza un estudio de los elementos del tipo como son: sujeto activo, pasivo, bien jurídico tutelado, objeto material, conducta y resultado, especiales, medios de comisión, referencia en cuanto al tiempo, espacio y ocasión, elemento subjetivo y normativo, así como la calidad y cantidad en cuanto a los sujetos y objeto.

Por último se analizarán los elementos del delito en estudio, como base en la denominación realizada por nuestro ordenamiento jurídico; desde el aspecto positivo y negativo se establecerá lo que se considera delito frente a lo que no es por las causas que eximen de incriminación. Este estudio se realiza alentado por un espíritu de superación constante, para aportar mucho o poco según nuestras posibilidades, pero; aportar algo que sirva a nuestra sociedad.

CAPITULO I
ANTECEDENTES EN MATERIA
TRIBUTARIA
1 1 Edad Media

Podemos decir que la ciencia de las finanzas públicas, es de reciente creación y que su historia independiente no puede ser más allá de la Revolución Francesa. Sin embargo, esto no quiere decir que el fenómeno de las finanzas en el Estado no se hubiere presentado antes, sino que por el contrario esto surge desde el momento en que el sujeto empieza a vivir en colectividad, surgiendo de esa manera la necesidad de cubrir ciertas necesidades colectivas que el Estado tiene que sufragar; estos menesteres tendrán que ser cubiertos con el apoyo de un gasto que será otorgado através de todos aquellos individuos que viven en colectividad y no por un sólo sujeto en particular

Como podemos observar a continuación desde la antigüedad hubo ciertas referencias de máximas de moral financiera en las obras de los escolásticos que se encontraban desde la Edad Media.

Podemos decir que los antecedentes más remotos de los impuestos datan de la edad media, en el sistema impositivo dentro de los censos, derechos y servidumbres, que percibía el Estado

Sin embargo, gran número de los gravámenes existentes se encontraban surgiendo en aquella época con las prestaciones que exigían los Señores Feudales. Se hará un estudio de la situación Tributaria de la Edad Media, para ver los orígenes de ciertos gravámenes contemporáneos como son: los impuestos aduanales los que graban el consumo, el impuesto sobre la propiedad territorial y el impuesto sobre la renta, ésta aparición data del año de 1789 cuando ya en Inglaterra se cobraba un quinto, un sexto o un décimo de los productos de la tierra o de la renta de sus capitales, etc.

Haremos un breve análisis, sobre la organización económica y política de la Edad Media para entender la naturaleza de las exacciones. En el aspecto político se puede observar que la Europa Occidental Cristiana, tuvo su último momento con el Emperador Carlo Magno el cual pudo transmitir la corona imperial a su hijo Luis el Piadoso en el siglo V de nuestra era, y en ese momento, cuando el Imperio pierde fuerza, y los grandes señores adquieren fuerza, éste llegó al grado de que el rey pasará a ser un noble más, en ocasiones con autoridad inferior a la de los condes.

Por otro lado en el aspecto económico, a partir del siglo V se presenta una desaparición en el comercio y de las grandes ciudades, éste provoca un cambio de la economía que se transforma en economía del tipo rural, y ésta se hizo tan rudimentaria porque se pretendió que el campo produjera lo necesario para sus habitantes, al no producirse en exceso no había comercio en las ciudades, y esto origina la plaga del hambre en Europa. Posteriormente en el siglo XI Europa se divide en grandes extensiones territoriales, dominadas por un gran señor, que teóricamente estaba ligado al rey, pero que en realidad actuaba independientemente.

Sin embargo, dentro de estas grandes propiedades existían extensiones de tierra que eran reservadas para aprovechamiento directo del señor, y otras que eran para los cortesanos, a cambio de un reconocimiento de vasallos además le tenían que proteger y protestar fidelidad al señor, promesa que se tenía que renovar cada año o

cada cambio de señor. Tanto los señores como los vasallos hacían trabajar sus tierras por los aldeanos que eran de dos categorías, los inguibles que realizaban los trabajos sencillos por ser hombres libres, y los siervos que realizaban los trabajos fuertes, éstos últimos eran sucesores de los esclavos de la Edad Media todos estos individuos desde el señor hasta el siervo tenían prestaciones que debían de pagar.

El vasallo tenía obligaciones, personales y económicas que tenía que hacer para su señor

Por lo que hace a las obligaciones personales, el vasallo tenía que acompañar a su señor a la guerra "servicio militar" obligación amplia que en el siglo XIII se disminuyó hasta llegar al grado que el vasallo nada más acompañaba al señor a determinado territorio durante cuarenta días; obligación de hacer guardia en el castillo y alojar en su casa a los visitantes del señor; obligación de darle consejo al señor cuando lo requería, posteriormente se reglamentó, que el señor sólo podía pedir consejo al vasallo tres veces al año; en Pascuas, Pentecostés y Noche buena.

En cuanto a las obligaciones económicas, éstas eran prestaciones en dinero, estas prestaciones al principio como las obligaciones anteriores eran arbitrarias, pero llegaron a través de un proceso evolutivo, a convertirse en los subsidios que el parlamento en épocas posteriores hacía a la Corona. Existían cuatro ayudas especiales que el vasallo tenía que dar al señor, las cuales eran: pagar el rescate del señor cuando caía prisionero, equiparlo cuando partía a las cruzadas, cuando se casaba su hija y cuando su hijo era armado caballero.

Cuando se moría un vasallo para hacer el cambio se tenía que pagar al señor una renta de un año, como rescate, la hija del vasallo se tenía que casar con el hombre que designaba el señor, y si no lo quería hacer tenía que pagar un rescate, para que el vasallo pudiera vender su feudo, tenía que tener la aprobación del señor y pagar un importe que podía ser de tres años de renta.

Si un menor obtenía un feudo por herencia, el señor lo recuperaba, pero a partir del siglo XI únicamente administraba los bienes del menor ejerciendo la tutela del mismo, cuando el menor llegaba a la mayoría de edad tenía que pagar un año de renta, y cuando se pretendía que heredara el feudo un pariente colateral se adquiría un importe llamado relieve.

Los siervos también tenían dos clases de obligaciones; unos de carácter económico y otras de servicios personales.

En cuanto a los de carácter económico tenemos a los siguientes: capitación, formariage y la mano muerta. La capitación era por cabeza, esto representaba un censo que se pagaba generalmente cada año; el formariage o servidumbre matrimonial, se pagaba por el siervo o sierva que se casaba con persona ajena al feudo y era una renta elevada que disminuía cuando los que se casaban pertenecían al mismo feudo; la mano muerta era el derecho que tenía el señor para apoderarse de los bienes del siervo cuando éste no dejaba hijos, y si los colaterales querían heredar tenían que pagar un derecho llamado relieve

Para los miembros del feudo, las rentas más frecuentes eran; el censo, la talla o pecho y las tasas de rescate, el censo era una renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción de su predio; si no hacían el pago, se les cobraba una multa o eran despojados; el pecho o talla consistía en la renta que se les cobraba a las familias, una ó dos veces al año y era representada tallando un pedazo de madera con un cuchillo en el momento de la paga, al igual que a los vasallos se les cobraba en casos extraordinarios, como eran, casamientos de la hija del señor; armar de caballero al hijo, etc., la tasa de rescate se pagaba por la prestación de servicios personales en especie.

Hubo otras prestaciones en especie que eran cubiertas en ciertas épocas del año, y éstas eran participaciones obtenidas de la tierra, por medio de las cuales el señor obtenía, gavillas de trigo, avena, heno, gallinas y cera. Se recibían derechos en

metal o grano, por cada cabeza de ganado, por la renta de trigo, sal, carne, mercancía, etc.

Otra fuente de ingresos era la multa que se cobraba por diferentes delitos que se establecía de manera arbitraria, también aquellos que pedían el servicio de justicia, tenía que pagar el derechos; entre las obligaciones que tenían los aldeanos vemos, que tenían que cultivar los terrenos del señor, cuidar sus viñedos, segar sus trigales, tenían que transportar leña, piedra, los alimentos y reparar caminos y edificios

El señor feudal tenía el derecho de confiscar los bienes de aquellos vasallos que faltaban a la fé jurada, así como el llamado derecho de naufragio que consistía en que los restos de los naufragios que el mar arrojaba a las costas pasaban a formar parte de su propiedad, también adquirían los bienes que dejaban los extranjeros que se morían en su territorio, así como los bienes de los que morían intestados y de los tesoros ocultos

Gravaban también el tránsito de mercancías, derechos sobre los puentes y ríos, de circulación por las carreteras, de muelle, de paso por las puertas de poblaciones, todo esto se cobraba en dinero y algunas veces en especie, variando la tarifa según la calidad de las personas; por ejemplo en 1218 todo mercader forastero que pasaba por San Owen para ir a vender especies a Inglaterra debía al castellano una libra de pimienta.

Como se puede observar, en los derechos feudales, encontramos impuestos que en la actualidad existen, como son ayudas que tenían que prestar los vasallos a los señores, ésto se transformó en los subsidios que el parlamento en ocasiones extraordinarias presta a la Corona Inglesa, los derechos de peaje desaparecieron hasta llegar a ser impuestos de importación y exportación, de la misma manera se fueron transformando los servicios personales, que en la actualidad son, prestaciones en dinero.

Por otra parte vemos que: "la talla o pecho pasaron a convertirse en el impuesto de la propiedad territorial, y todos aquellos que poseían tierras tenían que pagar un impuesto según la extensión que tuvieran, esto es el derecho a la igualdad proporcional".¹

1.2 Época de los Aztecas.

Continuado con nuestro estudio diremos que el pueblo Azteca fue nómada, hasta llegar al Valle del Anahuac donde se asentó.

Los Aztecas se decían originarios de Aztlán "lugar de blancura", los pueblos que habían precedido a los aztecas en el Valle, tenían ya sus señoríos y sus dominios establecidos. Hacia el poniente los Teponecas, en Azcapotzalco por capital, en el sur los Culhuacanos, al norte el apacible señorío de Texcoco, otros pueblos pequeños fueron Chalco, Xochimilco y Coyoacan.

La primera tentativa azteca de asentarse en las tierras del Valle se llevó a cabo teniendo como base a Chapultepec, de donde fueron expulsados por los teponecas que dominaban gran parte del Valle, después fueron a Tizapán de donde salieron huyendo de los Culhuacanos, hasta llegar al centro del lago donde encontraron un islote de piedras, tierra y nopales rodeado de tules y fue en ese lugar donde fundaron su ciudad (Tenochtitlán)

Este nuevo pueblo tenía que ofrecer tributo a los Teponecas, representados por el señor de Azcapotzalco; y viéndose al fin establecidos en el Valle los aztecas empiezan a subsistir con tranquilidad dentro de las grandes presiones que se ejercían sobre ellos y se nombra el primer Tlatoani, Itcamapichtli.

El pueblo azteca empieza a pagar tributo a los Teponecas en los que se advierte claramente que lo que se pretendía en el cobro de ellos, no era de sufragar

¹ Ernesto, Flores Zavala. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas 27ª Edición, Ed. Porrúa, S A México, 1995 Pág 33.

los gastos ni tener una fuente de ingresos para el bien común, sino para tenerlo oprimido y ocupado para no crecer, dicho impuesto era principalmente en bolsas grandes y chinampas sembradas de maíz, calabazas, etc. Se dice que el señor Teponeca ordenó que se llevara un pato silvestre y una garza, que echados sobre sus futuros críos, todavía dentro del huevo al ser presentados ante Tezozómoc, picaran en ese momento el cascarón y salieran al mundo, estos tributos eran cada año.

A la muerte de Acamapichtli se nombra al segundo Tlatoani Huitzilihuitl quien se casa con la hija de Tezozómoc y hace que se reduzcan los impuestos, muere Tezozómoc y Huitzilihuitl y gobierna Chimalpopoca, pero el señor de Azcapotzalco impone fuertes tributos nuevamente. Con el cuarto gobernador del pueblo azteca Itzcoátl ayudado por el guerrero Tlacaelal empieza a dominar a todo el valle y en una lucha derrotan a los Teponecas, en éste momento es cuando el imperio azteca crece y él mismo impone los tributos a los demás pueblos que alguna vez lo derrotaron.

Los impuestos que impuso el pueblo azteca fueron: "impuestos, productos, tributos de pueblos no pertenecientes a él y aprovechamiento derivados de la conquista".

Los impuestos gravaban la producción hasta una tercera parte de aquellos labradores que trabajaban tierras propias

Los productos se adquirían por arrendamiento de tierras que pertenecían al Estado, a favor de particulares que pagaban con multas de algodón que representaban lo monetario

Los aprovechamientos eran los grandes territorios que adquiría el Estado por medio de la guerra, siendo esta fuente de ingresos de gran importancia.

Los términos para el tributo eran variables, de 80 en 80 días para unos pueblos, o de año en año según los tributos, o cada mes como a los artesanos, comerciantes cada que realizaban algún negocio.²

1.3 Codificación.

Para llegar a la Codificación de las normas de nuestro derecho tributario, haremos un breve análisis de unas leyes y sus impuestos.

Los impuestos tienen una implantación en Egipto, China y se desarrollan a lo largo del Éufrates y Tigris, una forma de tributo era la personal o piezas de cerámica

En las ordenanzas de Toledo de 1528 nos menciona Gregorio Sánchez León que se impusieron los impuestos: "de muralla, alcabala que gravaba la mercancía de una a otra ciudad, impuestos de avería para proteger las embarcaciones, impuestos de almirantazgo para pagar la carga y descarga de mercancías y almacenaje se pagaba por la entrada y salida de mercancías (actualmente impuesto aduanal)".³

Andrés Serra Rojas manifiesta que "en el Derecho Administrativo se establecen ciertas prácticas, que muchas son el punto de partida para elaborar una ley, un reglamento y en ocasiones fundar una resolución administrativa."⁴

A continuación diremos que codificar las normas tributarias no significa juntar, aglomerar u organizar textos dispersos para satisfacer exigencias racionales.

² Cfr. Jaime, Castañeda Iturbide Gobernantes del Imperio Azteca. Colección Distrito Federal, No. 6, México, 1987 Págs 11 -19

³ Gregorio, Sánchez León. Derecho Fiscal Mexicano 8ª Edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1991 Pág 8

⁴ Andrés, Serra Rojas Derecho Administrativo 14ª Edición, Ed Porrúa, S.A., México, 1988. Pág 78.

Para Giuliani Fonrouge codificar. "en esencia es crear un cuerpo orgánico y homogéneo de principios generales regulatorios de la materia tributaria en el aspecto sustancial, ordinario y sancionador inspirado en los conceptos y que debe de servir de base para la aplicación e interpretación de las normas."⁵

En nuestro país la codificación o reglamentación de normas tributarias comienza en la Ley de Justicia Fiscal y el Código Fiscal de la Federación de 1938. Cuando surge la Ley de Justicia Fiscal, se establece el Tribunal Fiscal de la Federación, ésto en el año de 1937.

Al crearse el Tribunal Fiscal, como Tribunal Administrativo de anulación en materia fiscal, se da un clima de confianza y mutuo respeto entre los contribuyentes y el Fisco Federal por su conocimiento, la ponderancia y equidad de sus resoluciones.

Después el 31 de diciembre de 1966, se aprueba otro Código Federal que entra en vigor el 1° de Abril de 1967. Este Código no indujo innovaciones trascendentales, sin embargo, ofrece una mejor organización y redacción de las normas y de un tratamiento más igualitario a los contribuyentes frente a la administración. Este Código establece que la materia fiscal se integra por los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos

No obstante a esta Codificación encontramos otras Leyes, las cuales estuvieron vigentes hasta 1979.

Ley del impuesto sobre aguamiel y productos de su fermentación (1932)

Ley del impuesto sobre producción e introducción de energía eléctrica (1932).

Ley del impuesto sobre consumo de gasolina (1932).

Ley del impuesto sobre fondos petroleros (1933)

Ley del impuesto sobre el consumo de energía eléctrica (1939)

Ley Federal sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos (1947)

⁵ Cit Por Sergio Francisco, de la Garza Derecho Financiero Mexicano 16ª Edición, Ed Porrúa, S A , México, 1994 Pág 72

Ley del Impuesto sobre productos del petróleo y sus derivados (1947).

Ley del impuesto a las empresas de explotación a estaciones de radio y televisión (1947).

Ley del impuesto y derechos a la explotación pesquera (1971)

Ley general del timbre (1975)

Ley del registro federal de vehículos (1977).

Ley de valoración aduanera (1978).

Ley de l impuesto y fomento a la minería (1977)

La reforma fiscal iniciada en fechas recientes ha logrado entre otros resultados una relativa concentración de las disposiciones fiscales en un número cada vez más reducido de leyes, lo que podría desembocar en la codificación de todas ellas en un sólo ordenamiento; este proceso permitiría su simplificación y su mejor sistematización, a fin de dar idea precisa de la tremenda dispersión legislativa anterior, surgiendo en la actualidad las siguientes:

Ley del I.V.A (año 1990) que grava entre otros productos grasas, petróleo, alfombras, cámaras de hule, etc

Ley del impuesto sobre adquisición de inmuebles (año 1980) grava las construcciones adheridas al suelo ubicada en el territorio nacional

Ley del impuesto al activo (año 1990), grava todos aquellos bienes y derechos que una empresa utiliza para realizar sus operaciones diarias.

Ley del impuesto sobre automóviles nuevos (año 1980); grava la enajenación de automóviles nuevos por primera vez al consumidor por el fabricante o distribuidor.

Ley del impuesto especial sobre producción y servicios (año 1981) grava la enajenación en territorio nacional de las mercancías como cerveza, vino, tabacos labrados, etc

Ley del impuesto sobre tenencia de vehículos, (1981) grava el uso o tenencia de vehículos para efectos de esta Ley se presume que el propietario es el tenedor o usuario del vehículo

Ley del impuesto por la prestación de servicios telefónicos (año 1990), este impuesto lo pagan los concesionarios de los servicios telefónicos.

Ley de contribuciones de mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica (año 1991); grava las obras públicas que pagan las personas que se benefician en forma directa.

Ley aduanera (año 1996) grava las mercancías de importación y exportación al comercio exterior

Por otra parte, el Congreso de la Unión expide el día 31 de Diciembre de 1981 un nuevo Código Fiscal y las normas de dicho Código se aplicarán en defecto de las leyes fiscales respectivas.

Este Código Fiscal se integra por seis títulos que son. Disposiciones Generales, Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes, Facultades y Obligaciones de las Autoridades Fiscales, Infracciones y Delitos, Procedimientos Administrativos Tributarios y por último el Proceso Contencioso Administrativo.

Finalmente vemos que parte de la codificación federal, también se ha creado una local, por ejemplo en el Distrito Federal y algunos Estados existen leyes de Hacienda Pública que representan verdaderos Códigos Fiscales, en cuanto que contienen las normas generales, aunque también incluyen las normas especiales de cada tributo o ingreso público.

Luis Martínez López nos dice: "que es poco frecuente que una ley derogada puede tener vigencia, salvo que lo disponga una nueva voluntad del legislador, por ejemplo, La Ley de Ingresos de la Federación del 61 dispone que, el impuesto sobre el consumo del algodón establecido en el Art. 1o. Fracción IV, inciso II, de dicha ley, se recaudará de conformidad a la ley del impuesto sobre el consumo del algodón."⁶

⁶ Luis, Martínez López Derecho Fiscal Mexicano 4ª Edición, Ed ECASA, México, 1988 Pág 94

1.4 Teorías de los Impuestos.

En el estudio de los impuestos, que realizaremos en el capítulo segundo, veremos las definiciones de algunos tratadistas contemporáneos así como los conceptos que tienen los sucesivos Códigos Fiscales de la Federación en cuanto a los impuestos y en ellos encontramos una idea fundamental; la de que el impuesto es, en esencia una aportación que deben hacer los miembros del Estado para que dicho órgano se encuentre en posibilidad de realizar las atribuciones que le han señalado.

En relación a lo anterior en la doctrina se han trazado teorías de los impuestos, las cuales son; Teoría del seguro, Teoría de la equivalencia, Teoría del Capital Nacional, Teoría del sacrificio y Teoría de Eheberg.

En cuanto a la primera nos dice que el impuesto representa una prima de seguro por parte del sujeto hacia el Estado para que lo proteja en sus bienes y su vida, tenemos que para E. De Girardín: "el impuesto es la prima de seguro pagada por aquellos que poseen para asegurarse de todos los riesgos de ser perturbado en su posesión o en su disfrute".⁷

Esta teoría tiene como principio de que el Estado tiene la función de garantizar a cada individuo el respeto de sus propiedades.

Podemos decir que esta Teoría es falsa toda vez que el Estado no actúa como una empresa de seguros; y que de ser así tendría la obligación de indemnizar al dañado por algún riesgo; por ejemplo en el caso de robo, debería indemnizar a la víctima pero esto no sucede ya que la función del Estado consiste en tratar de evitar la realización de cualquier acto que lesione a sus miembros y castigar al que lo

⁷ Cit. Por. Ernesto, Flores Zavala. Ob. Cit- Pág.49.

realice, de tal manera que su acción consistirá únicamente en ser preventiva y punitiva

Esta teoría es considerada individualista por que no se inspira en la noción de comunidad.

De todo lo anterior podríamos decir que los impuestos representan el pago de una prima de seguro que hace un individuo al Estado para que proteja sus bienes.

La teoría de la equivalencia es aquella que dice: que cada cual debe aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando así lo exija el bien general. Madame Clemence Roger define que: "el impuesto es la parte de poder productivo bajo las formas de servicios personales o de contribuciones de toda naturaleza que cada ciudadano debe a la comunidad a cambio de los servicios que ha recibido, recibe y recibirá"⁸

Esta definición se considera como algo general y abstracto, toda vez que los impuestos son a cargo de un conglomerado y servirá para pagar los servicios prestados por el Estado a dicho conglomerado social.

Se puede decir que no toda actividad del Estado es un servicio público; estas actividades no encaminadas directamente a la prestación de un servicio público, requiere de gastos que sufragados por los impuestos, por ejemplo las guerras.

Estos gastos son una de las causas más grandes de egresos no obstante, que es contrario al gasto público, debe ser cubiertos por la utilidad de los impuestos

Uno de los principios de la teoría de la Equivalencia es que los impuestos deben servir para cubrir cualquier gasto o egreso que tenga el estado; también todos los individuos tienen la obligación de pagar los impuestos en forma equitativa y proporcional.

⁸ Ibidem Pág 48

En cuanto a la tercera Teoría del Capital Nacional, M. Manier nos dice que: "es la que considera al impuesto como la forma de obtener la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del Capital Nacional."⁹

A esta teoría se le considera inexacta, toda vez que la actividad del Estado no, puede limitarse a determinadas formas sino que tiene aspectos múltiples que requieren la erogación de cantidades que se obtienen fundamentalmente de los impuestos.

En relación a la presente teoría diremos que el Estado puede hacer erogaciones de cualquier tipo para poder realizar los servicios públicos.

Siguiendo con nuestro estudio tenemos que la cuarta teoría de los impuestos es aquella que considera que el impuesto es un sacrificio; John Stuart Mill considera: "al impuesto como un sacrificio, y que es distribuido equitativamente entre los sujetos".¹⁰

Esta Teoría está en función de dos variables, la mayor igualdad en la repartición de la carga tributaria entre los ciudadanos y el menor obstáculo puesto a la producción.

Consideramos que en esta Teoría el impuesto debe representar el mínimo de sacrificio para el sujeto que paga el tributo; toda vez que cuando realiza el pago se ve disminuido su patrimonio.

Por último tenemos la Teoría de Eheberg, la cual: "sostiene que debe rechazarse la idea del sacrificio y considerar el deber tributario como; un axioma que en sí mismo reconoce límites pero que los tiene en cada caso particular en las

⁹ Ibidem Pág 51

¹⁰ Idem

razones, de oportunidad que considera y aconseja la tendencia a servir al interés general”¹¹

Esta Teoría considera que la recaudación tributaria no necesita fundamento jurídico alguno, porque la Nación y el Estado no sólo en casos graves, sino fundamentalmente en todo tiempo, puede pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin que para ello necesite ningún fundamento jurídico especial.

Todos deben aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando así lo exige el bien general.

En resumen diremos que las Teorías son inexactas porque en la realidad no son lo que manifiestan ya que, por ejemplo, en la Teoría del Seguro, el Estado no indemniza al titular de un derecho lesionado, en la equivalencia los impuestos no se destinan únicamente en servicios públicos, en la Teoría del Capital Nacional se dice que el Estado percibe ingresos para realizar cualquier erogación, por lo que hace a la Teoría del sacrificio el impuesto debe representar el mínimo de sacrificio en el patrimonio del ciudadano; por último, la Teoría de Eheberg es contraria al Principio de Legalidad en los impuestos, toda vez que cualquier impuesto debe estar fundamentado en una ley

1.5 Principio de los Impuestos

Sobre los principios tenemos que Adam Smith ha desarrollado cuatro principios que son: justicia, certidumbre, comodidad y economía.

Principio de justicia, según Smith: “los súbditos de cada Estado deben de contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercano posible a sus respectivas capacidades en proporción a los ingresos de que gozan bajo la

¹¹ Idem

protección del Estado. De la observancia o menor precio de esa máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad de los impuestos".¹²

Este principio tiene dos reglas que seguir y son: generalidad y uniformidad

La generalidad se refiere a que todas las personas (físicas y morales) tiene que pagar los impuestos de una forma proporcional y equitativa

La uniformidad proclama la igualdad de todos los sujetos frente al impuesto, dicha igualdad requiere que se amplíe con el gasto público de acuerdo a la capacidad contributiva.

La certidumbre para Adam Smith es "el impuesto que cada individuo tiene que pagar, debe ser fijo, no arbitrario, fecha de pago, forma de realizarlo, cantidad a pagar, debe ser claro para todos los contribuyentes y demás personas".¹³ La certidumbre de lo que cada individuo tiene que pagar en lo que respecta a los impuestos, debe deducirse de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad produce efectos menos dañinos que un grado muy pequeño de inseguridad.

La ley impositiva tiene que determinar con precisión los siguientes datos; el sujeto, objeto, la cuota, la base, fecha de pago, quien paga, las penas en caso de infracción y los recursos que proceden frente a una situación ilegal de la administración

Adam Smith dice que: "el principio de comodidad consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente"¹⁴ Los impuestos sobre géneros perecederos,

¹² Adam, Smith Riqueza de las Naciones 6ª Edición, Ed Cruz, S A México, 1988 Pág 684

¹³ Idem

¹⁴ Idem

como son los artículos de lujo los paga en último término el consumidor y por lo general, en una forma que es muy conveniente para él.

Como está en libertad de comprarlo o no, a su voluntad si esos impuestos le causan inconvenientes es por su propia falta

Para Adam Smith el principio de economía es que: "todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recaude y lo que se ingresa en el Tesoro Público del Estado, sea lo más pequeña posible".¹⁵

El que esta diferencia sea grande puede darse por las siguientes razones:

Primero; porqué en la recaudación se necesita un gran número de funcionarios y para su pago, se tiene que devolver gran parte del impuestos

Segundo; cuando se reduzca el presupuesto de algún acto más productivo por otro de menos producción

Tercero; las multas y otras penas en que incurren los infortunados sujetos que tratan de evadir el impuesto.

Cuarto; cuando se somete al individuo a las frecuentes visitas y al examen de los recaudadores de los impuestos.

Con lo anterior podemos decir que se trata de que la recaudación del impuesto, represente el menor costo para que la mayor parte pase al Estado y éste pueda cumplir con sus atribuciones.

Los principios de Adolfo Wagner; de la misma manera que Smith, hace cuatro principios de la tributación, los cuales son Política Financiera, Economía Pública, Equidad y Administración Fiscal. La política financiera para Wagner: "se determina de la suficiencia y elasticidad de la imposición del impuesto".¹⁶

¹⁵ Ibidem Pág 686

¹⁶ Cit Por Sergio Francisco de la Garza Ob Cit Pág 406

La suficiencia determina que los impuestos deben cubrir las necesidades de un período financiero, en cuanto a la elasticidad consiste en que los impuestos deben ser adaptables a la variación de las necesidades financieras; en un sistema que puede cambiar de tarifa pero sin causar trastornos en la economía.

Según Adolfo Wagner, el principio de economía pública: "señala tres fuentes del impuesto. la renta, el capital y los medios de consumo, dice que entre estas fuentes, debe tenerse en cuenta el punto de vista crítico de la economía pública".¹⁷ La fuente normal del impuesto es la renta Nacional que es el monto de bienes o riquezas de un pueblo durante un año, debe resolver la cuestión de si únicamente se grava la renta o también la fortuna y el capital de los particulares tomando en cuenta la economía pública y privada. En la elección de los impuestos, el legislador puede decir quien será el sujeto del impuesto, pero no podrá decir quién será el pagador.

Principio de equidad, dice Adolfo Wagner: "que dentro del régimen de la libre concurrencia, y admitiendo que el sistema de repartición de fortunas y rentas como existe, es un hecho que debe considerarse como realizado, el impuesto no debe tener sino finalidades fiscales; debe ser proporcional y gravar a todos sin mínimos de exención y sin cuotas progresivas"¹⁸, no debe modificar la economía existente. La uniformidad debe ser proporcional a la capacidad contributiva del sujeto, esto permite que los impuestos puedan ser progresivos.

Por último, los principios de administración Fiscal "que se refieren a la fijeza, comodidad y tendencia a reducir los gastos de recaudación de los impuestos"¹⁹

La fijeza tendrá la mayor autenticidad si sigue las siguientes reglas:

- 1.- Profesionalización moral de los encargados de determinar los impuestos

¹⁷ Idem

¹⁸ Cit Por. Ernesto, Flores Zavala Ob Cit Pág 151

¹⁹ Ibidem Pág 153

- 2.- Simplicidad y organización de los impuestos
- 3 - Dar la fecha y el lugar de pago.
- 4 - Emplear un lenguaje sencillo en las normas fiscales.
- 5.- El rigor jurídico y la precisión de la ley.
- 6 - Deben expedirse circulares y folletos de ejemplos para los contribuyentes.
- 7.- Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales del impuesto.
- 8 - Debe usarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.

1.6 Garantías constitucionales de los impuestos.

A continuación trataremos de establecer los límites de la potestad tributaria que tiene el Estado para poder cobrar los impuestos, para ver que no se cometan abusos, discriminaciones y arbitrariedades por parte del poder público.

Nuestra Carta Magna establece ciertos principios que debe tomar en cuenta el legislador para elaborar las leyes fiscales, con el fin de no cometer las arbitrariedades que mencionamos.

Dentro de nuestra Constitución, encontramos un capítulo dedicado a las garantías individuales, las cuales quedan comprendidas dentro de los primeros veintinueve artículos, de tal manera se podría decir que al estar los requisitos de proporcionalidad y equidad fuera de estos, serían excluidos de esta clasificación.

El Dr. Ignacio Burgoa Orihuela admite la idea anterior y dice que: "garantías individuales pueden ser aquellas que nuestra Constitución denomina como Derechos, Deberes y Garantías individuales con dichos artículos de la Ley Suprema"²⁰

²⁰ Ignacio, Burgoa Orihuela Las Garantías Individuales 22ª Edición, Ed Porrúa, S A , México, 1989
Pág 188

Nosotros creemos que los principios en estudio sí son garantías, de las que el Gobernado debe de gozar para el desenvolvimiento de su persona

Con respecto a lo anterior haremos referencia a la jurisprudencia dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

"IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. Aunque la Jurisprudencia asentada por la Suprema Corte, en ejecuciones anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia que si esta el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante en sus facultades constitucionales. Aún cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los principios de proporcionalidad y equidad del impuesto, como decreto de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías... dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nulatoria la fracción I, del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo".
Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Primera parte, Pleno, México, 1985; Pág. 96.

Nos adherimos a la jurisprudencia antes referida toda vez que la proporcionalidad y equidad al ser requisitos de los impuestos constituyen garantías individuales, las cuales estudiaremos a continuación.

1.- Garantía de Proporcionalidad. Haremos un análisis a continuación de lo que significa la garantía de proporcionalidad, que se refiere a que el monto de un impuesto no sea desmesurado en cuanto a la capacidad contributiva del causante; es

decir, para que un impuesto sea proporcional deberá afectar de igual manera el patrimonio de los sujetos pasivos, en función de su capacidad económica.

La proporcionalidad para Adam Smith es el estudio de las máximas que comprende a los tributos, principio que denomina con el nombre de justicia: "los vasallos de los Estados tienen que ayudar para el sostenimiento del Gobierno en proporción de sus facultades, esto en proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección del Estado".²¹

Asimismo tenemos que para Juventino Garza Servando, la proporcionalidad, en ocasiones nada más puede observarse "en un sentido matemático esto se puede ver en los impuestos indirectos, el de ingresos mercantiles, en donde una institución de justicia, señala que la cuota es fija (proporcional) en cuanto a la categoría o volumen del objeto gravado".²²

Para José Rivera Campos, la proporcionalidad es: "el mandato constitucional que obliga a cumplir con la carga tributaria de manera proporcional de que disponen las leyes, sigue diciendo que no sólo es obligación del ciudadano contribuir a los gastos públicos, la carga tiene que ser en forma proporcional. De tal manera se pone de relieve el carácter económico de la carga".²³

Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación la proporcionalidad radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, esto es que los sujetos que obtengan ingresos elevados contribuyen de una manera proporcional a ese ingreso, y los sujetos de menor ingreso paguen de igual forma en proporción a dicho ingreso.

²¹ Adam, Smith Ob. Cit. Pág. 409

²² Juventino, Garza Servando Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano Ed. Cultura, S.A., México, 1949 Pág. 71

²³ José, Rivera Campos Equidad y Proporcionalidad en los impuestos Revista de Investigación Fiscal, No. 51, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1979 Pág. 79

2.- En cuanto a la garantía de Equidad, podemos decir que es con Aristóteles de Estagira donde vemos el concepto de equidad desde un punto de vista más claro, al decir que lo equitativo y lo justo son una misma cosa, y siendo buenos ambos, la diferencia es que lo equitativo es mejor, esto desde el punto de vista que lo equitativo es justo, pero no lo justo que está de acuerdo con la ley escrita. Cuando la ley dispone de una manera general, y surge un problema que no este comprendido en ella entonces es justo, cuando el legislador emitiera algo, y comete un error debido a su carácter de generalidad, esto es lo que representa lo equitativo tratando de corregir el error.

Según Rafael de Pina la Equidad es: "un tributo de la justicia que cumple la función de corregir y enmendar el derecho escrito, restringiendo unas veces la generalidad de la ley y otras extendiéndolas, para suplir sus deficiencias con el fin de atenuar la fuerza de las mismas".²⁴

No debemos decir que la garantía de equidad puede derogar a la ley, sino que es un correctivo legal, como lo estableció Aristóteles.

Por último, por cuanto se refiere a esta garantía, la Suprema Corte de justicia de la Nación, nos dice que equidad es: "la manifestación del sentido de la justicia innata en el hombre y en la colectividad o resultado de su evolución que tiende a realizarse en el Derecho Positivo. Las diferencias individuales llegando a significar el ideal que el Derecho Positivo debe proponerse realizar en el Derecho Fiscal, gravando a los individuos según la actividad que desarrollan, la fuente y cuantía de sus ingresos, el de sus necesidades. El interés de la colectividad, en la actividad desarrollada y su cooperación al bienestar general". Apéndice al Semanario judicial de la Federación, Primera parte, México, 1985, Pág. 103

²⁴ Rafael, de Pina. Diccionario de Derecho 7ª Edición Ed Porrúa, S A , México, 1991 Pág 205

3 - Garantía de legalidad. En cuanto a esta garantía tenemos que nuestro artículo 31, fracción IV de la Constitución, nos dice que los impuestos tienen que ser establecidos a través de una ley.

De tal manera nos dice Gabino Fraga que la garantía de legalidad es el acto individual de autoridad y se funda en una ley en sentido formal, es decir: "que debe ser una disposición expedida por el poder que de acuerdo con el régimen constitucional este normalmente encargado de la formación de leyes"²⁵

Tomando en cuenta lo anterior podemos mencionar que para que los impuestos tengan validez absoluta tienen que observar necesariamente en su creación las fases señaladas en nuestra Constitución Federal, las cuales son: Iniciativa, Discusión, Aprobación, Promulgación y Publicación.

La iniciativa: "es el acto determinado por el cual diferentes órganos del Estado someten a consideración del Congreso un proyecto de ley".²⁶

Discusión: "es el acto por medio del cual las Cámaras deliberan acerca de la iniciativa, a fin de determinar si debe o no ser promulgada".²⁷

Aprobación: "es el acto por medio del cual las Cámaras del Congreso de la Unión aceptan un proyecto de ley".²⁸

La publicación, es el acto por medio del cual el Poder Ejecutivo da a conocer a la ciudadanía en general una ley aprobada por el Congreso de la Unión y sancionada por él mismo

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación nos dice

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31, Constitucional al expresar en su fracción IV que los mexicanos deben de contribuir para los gastos públicos de la manera "proporcional y equitativa" que

²⁵ Gabino, Fraga Derecho Administrativo 26ª Edición Ed Porrúa, S A , México, 1987 Pág 36

²⁶ Eduarado, García Maynez Introducción al Estudio del Derecho 44ª Edición Ed Porrúa, S A , México, 1995 Pág 54

²⁷ Idem

²⁸ Ibidem Pág 55

dispongan las leyes y ésta, además, minuciosamente reglamentada en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la *Ley General de Ingresos*, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales. *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación*, Primera Parte, Pleno, México, 1985. Pág. 105.

Del Artículo 31 referido se desprenden los gastos públicos que: "son aquellos que considera el presupuesto de egresos, a fin de que el Estado cumpla con sus funciones y preste los servicios a que los obligan las leyes".²⁹

²⁹ Luis, Martínez López Ob Cit. Pág 66

CAPITULO II

CONCEPTOS BÁSICOS

2.1 Las contribuciones y su clasificación

Aquí en México las contribuciones o tributos, que el Estado impone a sus gobernados, a través del ejercicio de su soberanía, son fundamentalmente una importante fuente de ingresos para satisfacer los gastos públicos, y de tal manera lograr los objetivos que el Estado persigue. En las contribuciones, los impuestos *constituyen la principal fuente de ingresos para nuestro país.*

En nuestra materia la terminología es poco conocida. Las leyes en nuestro país no utilizan el término "tributo", únicamente hablan de contribuciones. Pero una gran parte de tratadistas en Derecho nos dan diferentes definiciones, empleando el término "contribuciones" y el "tributo" como sinónimos, de tal manera tenemos que para Adolfo Arrijo Vizcaino, los ingresos tributarios: "son aquellos que derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, en acatamiento del principio jurídico fiscal que los obliga a contribuir y a sufragar los gastos públicos"³⁰

Así mismo para Humberto Delgadillo Gutiérrez "los tributos son aportaciones económicas que de acuerdo con la ley, el Estado exige de manera

³⁰ Adolfo, Arrijo Vizcaino Derecho Fiscal 5ª Edición Ed Themis, México, 1989 Pág 64

proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, que se destinan a cubrir el gasto público".³¹

En las características de las contribuciones, tenemos las siguientes:

1.- Son de naturaleza personal, partiendo de la definición que el Derecho Civil nos da de la obligación, estimamos que ésta ha sido conceptualizada como: "el vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo en favor de otra persona, llamada acreedor".³²

Aceptando la definición anterior, podemos deducir que no existe relación alguna entre las cosas; y por lo tanto la relación que se establece entre los sujetos de la obligación tributaria, es una relación *intuitu personae*.

2.- Es una prestación en dinero o en especie: el Estado para lograr sus objetivos de dar justicia, educación, servicios médicos, etc., debe obtener de parte de sus gobernados el sustento económico para poder satisfacer esas necesidades. Este sustento generalmente es de carácter pecuniario, pero en algunas ocasiones las contribuciones pueden consistir en especie.

3.- Tienen un carácter público: las contribuciones o tributos, son ingresos que poseen un carácter público, toda vez que el Estado los obtiene a través de su potestad de Imperio, diferenciándose de los ingresos de Derecho Privado que son percibidos a través de negocios privados, los cuales carecen de esa potestad soberana con que cuenta el Estado.

4.- Es una carga establecida a través de un precepto legal: el jurista Sergio Francisco de la Garza dispone como característica de las contribuciones el

³¹ Humberto, Delgadillo Gutiérrez Principios de Derecho Tributario 2ª Edición, Ed. Pac, México, 1986 Pág. 52

³² Rafael, Rojina Villegas. Compendio de Derecho Civil Tomo III. 14ª Edición, Ed. Porrúa, S A., México, 1986. Pág 7

hecho de que estamos en presencia de una obligación ex-lege y en consecuencia dispone que “la fuente de las obligaciones fiscales se encuentra representada por la unión de un presupuesto establecido en la ley y de un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis”³³

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal consagra esta garantía a la cual se le ha llamado “garantía de legalidad”, misma que fue analizada anteriormente (v supra, p).

5.- Se dice que los ingresos que originan las contribuciones no deben destinarse a gastos determinados. nuestro Código Fiscal de la Federación, nos dice en su artículo primero, párrafo primero, in fine que “sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico”, sin embargo; el principio antes mencionado no debe ser aplicado a las contribuciones de mejoras, ya que éstas se establecen para realizar obras determinadas, es necesario que los ingresos que se obtienen con motivo del cobro de dicha carga, sean destinados para realizar las obras o servicios por los cuales se ha impuesto la contribución.

6 - La finalidad es proporcionar recursos al Estado para que cumpla con sus objetivos: Se ha visto que el Estado necesita un ingreso para realizar sus objetivos, ingreso que se obtiene a través de las contribuciones, esta característica se encuentra delimitada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución al establecer que “son obligaciones de los mexicanos: IV contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residen..” del principio anterior, se desprende que el producto obtenido por dicho cobro de las contribuciones, debe destinarse al gasto público.

³³ Sergio Francisco de la Garza Ob Cit. Pág 324

7.- Deben ser proporcionales y equitativas: del multicitado artículo 31 Constitucional en su fracción IV, vemos que los tributos deben ser justos, al disponer que las contribuciones sean proporcionales y equitativas; garantía que fue analizada. (v. supra p.). Sin embargo, de modo claro y simple diremos que habrá proporcionalidad y equidad, cuando la obligación de contribuir sea de acuerdo a la capacidad contributiva de cada persona, y se aplique a todos los sujetos que se coloquen en la hipótesis indicada por la ley.

En resumen, si las contribuciones no cumplen con las garantías antes expuestas, serán inconstitucionales y el contribuyente podrá ejercer el medio de control constitucional, para dejar sin poder aquella contribución que nació en contraposición a la Constitución.

Después de haber analizado las características principales de las contribuciones, pasamos al punto relativo a la clasificación de las mismas, las cuales el Código Fiscal de la Federación en su artículo Segundo, clasifica en Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de mejoras, Derecho y sus accesorios.

2.1.1 Impuestos.

Para iniciar el análisis del primordial ingreso tributario de un Estado, el impuesto, ingreso que es obtenido por la imposición de una autoridad.

Representa gran importancia el análisis que se llevará a cabo, toda vez que se analizará el impuesto como resultado del ejercicio de una facultad inherente a la Soberanía de un Estado.

Dicha obligación, es establecida por decisión únicamente por el Estado, pero sujetándose a determinados principios tributarios, que están contenidos en nuestra Constitución.

Vitti de Marco define a los impuestos como "una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionar los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales"³⁴

Nuestro Código Fiscal actual dice que los impuestos son "las contribuciones establecidas en una ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo" (artículo segundo, fracción I)

Podríamos creer que en la definición que nos da nuestro actual Código, presenta un error al no decir que nos encontramos frente a una prestación, siendo que es una característica primordial del impuesto.

En el Código Fiscal de 1966 (vigente hasta 1982), decía que "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos". (Artículo segundo)

Tomando en cuenta las dos últimas definiciones, estudiaremos las características principales del impuesto, y en consecuencia tenemos que:

1.- El impuesto implica una prestación: es sabido que las utilidades obtenidas en los impuestos, son empleadas para llevar a cabo las obras y servicios públicos a los ciudadanos, los cuales se benefician en forma indirecta de las obras y servicios, pero también es cierto que de los impuestos que pagan los contribuyentes también se benefician los que no pagan impuestos.

Podemos decir, que entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto, no existe relación alguna entre el pago que efectúa este último y la obra servicio

³⁴ Cit Por Ernesto, Flores Zavala Ob Cit Pág 35.

que debe realizar el primero: "de tal manera nos encontramos frente a un prestación toda vez que el contribuyente no recibe inmediatamente el beneficio".³⁵

2.- El impuesto puede ser pagado en especie o en dinero: En la definición que nos da nuestro Código Fiscal, no precisa que los impuestos tienen que ser cubiertos únicamente por dinero o especie. En la actualidad la mayor parte de los impuestos se pagan en dinero, pero: "la ley del impuesto y fomento a la minería en su artículo 12, establece que el impuesto de producción de oro se pagará en especie".³⁶

3.- El impuesto debe estar establecido en una ley; La ley que exige el pago de los impuestos, debe haber sido expedido y haber cumplido con todas las etapas necesarias para su creación.

4.- El pago del impuesto tiene carácter obligatorio: el pago de los impuestos, lo impone el Estado de una forma unilateral para poder cumplir con sus objetivo, si ésta obligación la dejamos a la voluntad de los particulares, difícilmente alguien daría alguna cantidad, de ahí que el Estado imponga la obligación de cumplir con el pago, y si el particular no cumple voluntariamente con el pago de la contribución el Estado puede por medio de la coacción obligar a que lo cumpla.

5.- El impuesto queda a cargo de personas físicas y morales; quedan obligados a cumplir con el pago de impuestos las personas físicas y morales, tanto nacionales como extranjeras, siempre y cuando realicen alguna actividad, y que esta se adecue a la hipótesis prevista por la ley.

6.- Se impone a todos aquellos sujetos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal: Esto significa que la ley contempla las situaciones que dan origen al crédito fiscal.

³⁵ Ernesto, Flores Zavala. Ob Cit Pág 37

³⁶ Ibidem. Pág 38

7 - Su objetivo es cubrir los gastos públicos: De acuerdo a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, el impuesto deberá destinarse al gasto público

8 - El presupuesto de hecho es muy independiente de toda actividad estatal respecto al sujeto pasivo. esta independencia es la que diferencia a los impuestos, de las demás contribuciones Sergio Francisco de la Garza: "En el impuesto, la capacidad contributiva no es determinada sino por exclusión; el impuesto es indicativo de la capacidad contributiva que no puede considerarse con los elementos distintivos, característicos del Derecho y de la contribución especial".³⁷

2 1.2 Aportaciones de seguridad social.

Siguiendo el estudio de las contribuciones, tenemos que el Código Fiscal de la Federación en su artículo segundo fracción II nos dice que las "Aportaciones de Seguridad Social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en la materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".

El jurista Adolfo Arrijo Vizcaino, nos dice que dichas contribuciones: "son aportaciones económicas que se hacen al Estado para que cumpla con determinados fines generales, estos fines son proporcionar a la clase trabajadora asistencia médica y medicamentos de conformidad con una ley respectiva determinada. Dichas aportaciones se encuentran ordenadas en el Código Fiscal de la Federación. Toda vez que las contribuciones pueden ser requeridas, por el Estado en una forma económica-coactiva, si es que los particulares no cumplen con dicho pago".³⁸

³⁷ Sergio Francisco de la Garza Ob. Cit. Pág 364

³⁸ Adolfo, Arrijo Vizcaino Ob. Cit Pág 248

2.1.3 Contribuciones de mejoras.

Podemos decir que en nuestros días uno de los problemas más grandes por los que pasa nuestro país, es el incremento de la población concentrada en las zonas urbanas. Este incremento desproporcionado de la población obliga; para que surjan nuevas colonias Las cuales requieren para salir adelante los siguientes servicios y obras: vigilancia, iluminación, drenaje, agua potable, pavimentación de calles y banquetas, etc., como consecuencia de lo anterior el Estado requiere de fuentes de ingresos para cubrir los servicios antes referidos, y es de esta manera que se piensa en una nueva contribución, la cual impone una carga a todos aquellos que reciben un beneficio en forma directa. "Este beneficio se da en los predios que adquieren más valor económico, porque es sabido que cuesta más un predio que cuenta con todos los servicios a uno que no los tiene".³⁹

De tal manera que si varias personas reciben un beneficio que no es individualizado, pero que beneficia directamente con el servicio de tipo general, tiene que llamarse a éstas personas para que cubran dichas contribuciones de mejoras.

Se ha empleado varios términos para señalar dichas contribuciones, y de tal manera tenemos que se habla de: "tributos especiales", de "derecho de cooperación", "contribución especial"⁴⁰ Nosotros utilizaremos el término "contribuciones de mejoras" pues es el que utiliza nuestra legislación fiscal.

El Código Fiscal determina que las contribuciones de mejoras son "las establecidas en la ley a cargo de personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas" (Artículo segundo, fracción III).

Emilio Margain Manautou, nos dice que las contribuciones de mejoras: "Es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado como

³⁹ Jacinto, Faya Vlesca Finanzas Públicas 2ª Edición. Ed Porrúa, S.A. México, 1986. Pág. 87.

⁴⁰ Sergio Francisco, de la Garza Ob. Cit Pág. 344.

aportación de los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio de interés general, que los beneficios son en forma específica".⁴¹

Observaremos que del análisis de las definiciones tenemos que la contribución de mejoras tiene las siguientes características:

- 1 - La contribución de mejoras es una prestación, que se origina por un acto unilateral del Estado.
- 2 - El pago de dicha prestación debe establecerse en una ley.
- 3.- La contribución de mejoras se impone como consecuencia de una obra o servicio público general indivisible.
- 4 - La contribución la pagan las personas que reciben el beneficio directo.
- 5 - Es una prestación en dinero, que el Estado requiere para pagar el gasto de la obra

El jurista Sergio Francisco de la Garza, nos dice la existencia de tres clases de contribuciones especiales ⁴²

- 1.- Contribuciones de mejoras: la cual hemos analizado.
- 2.- Contribuciones por gasto: "Es aquella cuyo presupuesto de hecho consiste en la realización de actividades del Estado provocadas por el contribuyente que implican un gasto público o el incremento del *gasto público*".
- 3.- Contribuciones de seguridad social: En cuanto a esta definición para nuestra legislación son aportaciones de seguridad social, que veremos más adelante (v Infra p.), y se establece que el término correcto para esta contribución es el de "exacciones parafiscales".

⁴¹ Emilio, Margain Manautou Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano 11ª Edición, Ed Porrúa, S A, México, 1993 Pág. 117.

⁴² Sergio Francisco, de la Garza Ob Cít Pág 347

Asimismo en la ley de Ingresos de la Federación contempla una sola contribución de mejoras y es la llamada "contribución de mejoras por obra de infraestructura hidráulica". (Artículos segundo, fracción III).

2.1.4 Derechos.

Es normal entender que si en ciertas ocasiones unas personas reciben un determinado servicio ya sea porque lo soliciten o porque lo reciban en cumplimiento de alguna obligación, es lógico que dichas personas efectúen el pago para que el Estado pueda sufragar dicho servicio.

El recibir dicho servicio por parte del sujeto, da origen al nacimiento de una contribución que nuestra Constitución a denominado "Derecho".

Así entonces, decimos que nuestro Código Fiscal, en su artículo segundo, fracción IV define a los Derechos como "las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados". También, son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Ahora bien, el Diario Oficial de la Federación en su publicación No. 15 tomo CDLIX del 20 de Diciembre de 1991, adicionó a la fracción IV del artículo 2o. Del Código Fiscal de la Federación lo siguiente: ". . . u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. . ."

Quedando el artículo 2o. Fracción IV de la siguiente manera: "Derecho son las contribuciones establecidas en ley por el uso u aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último

caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Podemos decir que los derechos tienen las siguientes características:

1.- Son una contraprestación: Esto es porque tanto el contribuyente como el Estado, se otorgan recíprocamente ciertas prestaciones, es decir, el Estado realiza un servicio que beneficia directamente al contribuyente, el cual debe dar una aportación económica al Estado.

2.- El servicio deberá prestarse a solicitud del usuario, es decir, que el particular pide al Estado, en especial al Registro Público de la Propiedad y de Comercio. Que le registre algún bien inmueble o mueble, cuando el Estado lo hace, nace ese servicio.

3.- El servicio deberá prestarse por la Administración activa del Estado: Para que el servicio que se presta constituya un derecho, es necesario que sea realizado por una Secretaría o Departamento de Estado. Este servicio no deberá ser prestado por algún organismo de participación estatal, de aquéllos que se les ha dado la concesión de prestar un servicio público por ejemplo, Teléfonos de México, Ferrocarriles Nacionales de México y muchos otros, toda vez que las ganancias que estos perciban pasen a formar parte de su propio patrimonio, teniendo estos un carácter de productos y no de derechos ⁴³

4.- El pago de los "derechos" es una obligación que establece el Estado, a través de una ley: Como los derechos representan una categoría de las contribuciones y el Estado tiene la facultad de pedir el pago de dichas contribuciones, si es necesario por medio de la coacción-económica y debe de hacerlo en apoyo a una ley.

⁴³ Cfr Emilio, Margain Mahautou Ob Cit, Pág 109

5.- Así mismo los derechos como toda contribución deben ser proporcionales y equitativos: Esto es que deben satisfacer los requisitos consagrados, en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

6.- Los ingresos que se perciben por medio del cobro de estos derechos, deben ser destinados para sufragar el servicio que los originó.

2.1.5 Accesorios.

Por último, analizaremos a los accesorios que representan una de las categorías de la contribuciones que nos marca el último párrafo del artículo segundo del Código Fiscal de la Federación.

El último párrafo del artículo segundo antes mencionado nos dice que los accesorios son " los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21. . . "de la definición anterior daremos una idea de lo que son las contribuciones accesorios, las cuales son las siguientes.

Los recargos: "representan el daño que se le ocasiona al fisco, por no pagar a tiempo las cantidades a las que tiene derecho, de tal manera que cuando el fisco quiera hacer el cobro de la cantidad que se le debe, esta haya perdido valor adquisitivo, toda vez que en nuestro país la moneda sufre frecuentes devaluaciones."⁴⁴

Las sanciones son de: "carácter económico, y son impuestas por una autoridad hacendaria, por que el contribuyente infringió una ley fiscal."⁴⁵

Los gastos de ejecución se refieren a "todas aquellas erogaciones que tuvo que realizar el Estado, por el sujeto pasivo, como consecuencia de haberse

⁴⁴ Adolfo, Arrijo Vizcaino Ob. Cit Pág 280.

⁴⁵ Ibidem. Pág 283.

llevado a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, por haberse realizado el embargo y remate de bienes del sujeto pasivo.”⁴⁶

Por último veremos, la indemnización a que se hace mención el antepenúltimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación; es aquella, indemnización por la devolución de cheques para pago de contribuciones, así vemos que el artículo 21 antes citado nos dice que “el cheque recibido por las autoridades fiscales que sean presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. La indemnización mencionada, el monto del cheque y en su caso los recargos, se requerirá y cobrarán mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad penal que en su caso procediere”.

Aún cuando existen otro tipo de ingresos o tributos para que el Estado *cumpla con su obligación de sufragar los gastos públicos*; no serán materia de análisis del presente trabajo por lo cual nos abocaremos únicamente a mencionarlos.

Estos ingresos o tributos son los que señala el artículo 3o. Del Código Fiscal de la Federación vigente; “Aprovechamientos son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distinto de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal; Productos, son las contribuciones por los servicios que presta el Estado en funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado”

2.2 Elementos del impuesto.

⁴⁶ *Ibidem* Pág 285

Continuando con nuestro estudio, en la relación tributaria examinaremos los elementos que intervienen y son los siguientes: Sujeto, Objeto, Base, Tarifa y Cuota

2.2.1 Sujetos del impuesto.

En la relación tributaria intervienen dos sujetos; los cuales son sujeto activo, que es la persona que tiene la facultad de requerir el pago del impuesto y el sujeto pasivo, que tiene la obligación de cubrir dicho impuesto.

1 - Sujeto activo. La constitución en su artículo 31, fracción IV, establece que son sujetos activos del impuesto la Federación, los Estados y Municipios. Sin embargo, exclusivamente la Federación y las Entidades Federativas pueden decretar los que considere necesarios para cubrir sus gastos. Por su parte los Municipios no pueden fijar sus impuestos, si no únicamente recaudarlos, como lo establece la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Federal.

De lo anterior la Suprema Corte de justicia de la Nación determina lo siguiente:

"IMPUESTOS MUNICIPALES. Los decretados por los ayuntamientos y no por las legislaturas, no tienen el carácter de leyes y hacerlos efectivos importa una violación constitucional". Apéndice al Semanario de la Federación, Tercera Parte, Segunda Sala, México, 1985, Pág. 484.

La obligación principal del sujeto activo es de cobrar el impuesto y si deja de hacerlo esta otorgando una exención, misma que esta prohibida por la Constitución y la Ley Ordinaria

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

El artículo 13 del Código Fiscal del 30 de Diciembre de 1966 establece "sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal"

De la definición anterior se debe distinguir al sujeto pasivo del impuesto, del pagador del impuesto, el primero es el que mencionamos, el segundo, es aquel que de acuerdo a varios fenómenos a que están sujetos los impuestos, pagan realmente y gravamen porque es su economía la que resulta afectada por el pago, como es el caso de los impuestos indirectos. Por ejemplo el impuesto sobre producción de alcohol es a cargo del fabricante de éste producto, él es el sujeto pasivo, porque es quien está obligado frente al Fisco, pero quien realmente lo paga es el consumidor ya que en el precio a que se le vende el alcohol estará incluido el importe del impuesto

Podemos decir, que existen otros sujetos pasivos, que aunque ellos no realizaron el hecho generador del Crédito fiscal, resultan comprometidos a cumplir como si lo hubiesen llevado a cabo.

1.- Sujeto Pasivo directo, es el sujeto obligado en razón de la propia naturaleza de los hechos imposables, que de acuerdo con la ley generan el crédito fiscal

2.-Sujeto Pasivo responsable por solidaridad, es la ley la que establece a terceros como lo marca el artículo 26 fracción VI y VIII del Código Fiscal al hacer responsable solidario con los contribuyentes a los que ejerzan la patria potestad o tutela, por las contribuciones a cargo de sus representados

3 - Sujeto pasivo responsable por sustitución, el deudor original sale de la relación jurídica poniendo a otro sujeto en su lugar, el sustituto.

4.- Sujeto pasivo responsable objetivamente, "se presenta cuando el adquirente de un bien o negocio debe responder por disposición de la ley como

sujeto pasivo obligado directamente de las contribuciones o tributos que haya dejado insolutos el propietario anterior y que gravan a dicho bien o negocio".⁴⁷

2.2.2 El objeto del impuesto, es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. El objeto surge cuando el supuesto tipificado en la norma se realiza.

2.2.3 La base: "es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo del sujeto",⁴⁸ es la evaluación en dinero que se hace sobre la riqueza del sujeto, de donde se extraerá el impuesto a pagar.

2.2.4 La tarifa: "son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un mismo número de objetos que pertenezcan a la misma categoría"⁴⁹

2.2.5 La cuota: "es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento".⁵⁰

2.2.6 Otros como la época de pago que es el plazo que establece la ley para cumplir con la obligación.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 6o Dice que las contribuciones se pagarán en la fecha o dentro del plazo que establece en las normas respectivas, y en caso de no haber disposición que establezca plazo, el pago deberá hacerse en la oficina autorizada y en el plazo según el caso:

1.- Si la contribución se calcula por período establecido en la ley, y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes

⁴⁷ Adolfo, Arrijo Vizcaino, Ob. Cit Pág. 144

⁴⁸ Ernesto, Flores Zavala Ob Cit Pág 115

⁴⁹ Idem

⁵⁰ Idem

retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enteraran a más tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior a la retención o de la recaudación respectivamente.

2 - En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

2.3 Clasificación de los impuestos

Haremos una breve clasificación de los impuestos, tomando en cuenta únicamente sus aspectos generales.

2.3.1 Impuesto directos e indirectos. Los impuestos directos son aquellos que no son repercutibles, porque el sujeto pasivo no puede trasladarlo a otra persona, pueden ser los impuestos sobre el trabajo; los indirectos si son repercutibles, es decir, el sujeto pasivo si puede trasladarlo a otra persona, por ejemplo el I V A. el cual grava operaciones de consumo

2.3.2 Impuestos específicos y ad valorem Los específicos son aquellos que se toman por el peso, medida, volumen, dimensión y cantidad del objeto gravado Los ad valorem son aquellos que se gravan tomando en cuenta el valor monetario del producto Estos impuestos los encontramos en la ley de aduanas, la cual grava tomando en cuenta el peso, volumen o valor y precio, así como la dimensión

2.3.3 Impuestos reales o personales, los impuestos reales son los que prescinden de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio; y los personales en principio caen sobre la capacidad tributiva del sujeto, como ejemplo del primero tenemos el impuesto sobre la tenencia de vehículos y del segundo el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

2.3.4 Impuestos Generales y Especiales. Los primeros son aquellos que gravan todos los elementos que se reciben por vía sucesoria; los especiales analizan

y separan un determinado elemento del capital del contribuyente, un ejemplo de éste es el impuesto predial.

El impuesto general a veces pueden ser personal y el especial puede ser *personal*.

2.3.5 Impuestos Objetivos y Subjetivos. En cuanto a los objetivos son aquellos en los que el legislador no define quien es el sujeto que debe cubrir el pago de dicho impuesto, si no que únicamente precisa la materia imponible, los impuestos subjetivos representan la contra posición a aquellos que si designan con toda precisión quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria

Por ejemplo en los impuestos objetivos: "se dice en materia de derechos aduaneros; el hierro redondo pagaría un impuesto con tal aforo, o el hierro redondo paga".⁵¹ El hierro no paga nada ni estará sometido al impuesto, lo que se define es la materia imponible

2.3.6 Clasificación según nuestra legislación. La ley de ingresos de la federación hace la siguiente clasificación de los impuestos en su artículo 1o.

- 1.- Impuesto sobre la Renta.
- 2.- Impuestos al Activo de las Empresas
- 3.- Impuesto al Valor Agregado.
- 4.-Impuestos Especiales sobre Producción y Servicios
- 5.-Impuestos por la prestación de Servicios Telefónicos
- 6 -Impuestos sobre la Erogación por Remuneración al Trabajo Personal
Prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón.
- 7 -Impuestos sobre Adquisición de Inmuebles
- 8.-Impuestos sobre Tenencia o Uso de Vehículos.
- 9.-Impuestos sobre Automóviles Nuevos

⁵¹ Sergio Francisco, de la Garza. Ob Cit pág 391

10 - Impuestos sobre Servicios Expresamente Declarados de Interés Público por Ley, en los que intervengan Empresas Concesionarias de Bienes de Dominio Directo de la Nación.

11.- Impuestos al Comercio Exterior

A) A la importación.

B) A la exportación.

2.3.7 Otros, impuestos alcabulatorios: "Son aquellos que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, o inclusive dentro de una misma entidad."⁵²

⁵² Raúl, Rodríguez Lobato Derecho Fiscal 12ª Edición, Ed Harla, México, 1992 Pág 69.

CAPITULO III ELEMENTOS DEL TIPO

3.1 Concepto de tipo.

El concepto del tipo (presupuesto de la tipicidad) debe limitarse de manera precisa, en virtud de que en ocasiones se le llega a confundir con el de tipicidad. El tipo constituye la fórmula: "nullum crimen sine tipo" es decir, que no existe delito sin una descripción legal.

Nuestro derecho penal está regido por el principio de legalidad, el cual en esta materia da vida a lo que conocemos como tipo. Nuestra idea en referencia al tipo, es en el sentido de que este constituye la descripción que hace el legislador respecto a una conducta o hecho que considera materialmente antijurídico y que con el establecimiento de un mandato (norma preceptiva) o una prohibición (norma prohibitiva) se le erige en formalmente antijurídica.

Son múltiples los conceptos sobre el tipo; así Rodríguez Mourullo expresa: "entendemos entonces por tipo el conjunto de características de la acción prohibida que fundamentan su antijuricidad."⁵³ para Mezger es: "el injusto descrito concretamente por la ley en sus diversos artículos y a cuya realización va

⁵³ Rodríguez Mourullo Derecho Penal Ed Civitas, España, 1978. Pág. 240

ligada la sanción penal.⁵⁴ Sainz Cantero define el tipo como el: "conjunto de las características de la acción prohibida que fundamenta su antijuricidad."⁵⁵ Fernando Castellanos Tena expresa: "el tipo es la creación legislativa, la descripción que el Estado hace de toda una conducta en los preceptos penales"⁵⁶ Luis Jiménez de Asúa nos dice: "el tipo legal es la abstracción concreta que ha tratado el legislador, descontando los."⁵⁷ Francisco Pavón Vasconcelos el tipo: "es la descripción concreta hecha por la ley de una conducta a la que en ocasiones se suma el resultado, reputada como delictuosa al concretarse a ella una sanción penal"⁵⁸ finalmente para Ignacio Villalobos, el tipo: "es la descripción del acto o del hecho injusto y antisocial (previamente valorado como tal) en su aspecto objetivo y externo."⁵⁹

3.2 Los elementos del tipo.

En la estructura de los tipos, el legislador dispone, cuando quiere circunscribir la conducta y las calidades del autor, o bien el tipo de resultado prohibido, de varios caminos. El legislador para determinar los tipos puede emplear simplemente elementos descriptivos, o agregar a estos elementos normativos y subjetivos.

Los elementos del tipo, por tanto pueden ser por naturaleza objetiva o subjetiva, Dentro de los objetivos tenemos a los elementos descriptivos y a los normativos; estos últimos necesitados de una valoración jurídica o cultural y a los elementos subjetivos, los componen los llamados elementos subjetivos de lo

⁵⁴ Edmund, Mezger Derecho Penal 1ª Edición, Cardenas Editor y Distribuidor, México, 1985. Pág. 366

⁵⁵ Sainz Cantero Lecciones de Derecho Penal, II, 3ª Edición Ed Bosch, Barcelona, 1990. Pág 292

⁵⁶ Fernando, Castellanos Tena Lineamientos Elementales de Derecho Penal 37ª Edición Ed. Porrúa, S A , México, 1997. Pág.167.

⁵⁷ Luis, Jiménez de Asúa La Ley y el Delito 3ª Edición, Ed. Sudamericana, Buenos Aires, 1990. Pág. 232

⁵⁸ Francisco, Pavón Vasconcelos Manual de Derecho Penal Mexicano 5ª Edición. Ed Porrúa México, 1984 Pág 265

⁵⁹ Ignacio, Villalobos Derecho Penal Mexicano 5ª Edición. Ed. Porrúa México, 1990 Pág 258

injusto La presencia o ausencia de tales elementos determina la tipicidad o atipicidad de la conducta.

3.2.1 Generales. Los elementos generales son aquellos indispensables, necesarios para constituir el delito; podemos decir que por elementos generales debemos entender la parte integrante de algo, lo necesario para que ese algo tenga existencia y sea común al delito en general.

3.2.1.1 Sujeto Activo. En todo delito debe existir un sujeto activo, sin olvidar que el sujeto activo requerido por el tipo, representa un elemento de este, ya que no se podría configurar el delito sin aquel Celestino Porte Petit nos dice que sujeto activo es: "el que interviene en la realización del delito como autor, coautor o complice."⁶⁰ Sobre el particular Francisco Pavón Vasconcelos establece lo siguiente "solo el hombre es sujeto activo del delito, porque únicamente el se encuentra provisto de capacidad y voluntad y puede con su acción u omisión, infringir el ordenamiento jurídico penal " Sigue diciendo "se dice que una persona es sujeto activo cuando realiza la conducta o hecho típico antijurídico, o bien cuando participa en su comisión." ⁶¹

3.2.1.2 Sujeto Pasivo Así como el delito requiere de un sujeto activo, de igual forma el tipo requiere de un sujeto pasivo para que se configure el delito en general; para Celestino Porte Petit el sujeto pasivo es: "el titular del bien jurídico protegido por la ley."⁶² Eugenio Cuello Calón lo define como. "al titular del derecho o interés lesionado o puesto en peligro por el delito."⁶³

⁶⁰ Celestino, Porte Petit Apuntamientos de la parte general de Derecho Penal 13ª Edición. Ed Porrúa, S A., México, 1990. Pág 346.

⁶¹ Francisco, Pavón Vasconcelos Ob. Cit Pág 161.

⁶² Celestino, Porte Petit Ob Cit Pág. 349

⁶³ Eugenio, Cuello Calón Derecho Penal I 14ª Edición Ed Bosch, Barcelona, 1975 Pág 315

Ahora bien, Betiol considera que: " en todo delito existen dos sujetos pasivos: uno constante, esto es, el Estado-administración, que se halla presente en todo delito, por cuanto todo delito es violación de un interés público estatal; y uno eventual, dado por el titular del interés concreto violado por la infracción y que se toma especialmente en consideración con motivo del caso del consentimiento del derecho-habiente, de la querrela, y de la acción civil que puede hacerse valer en el curso del procedimiento penal." ⁶⁴

Nuestra legislación penal tutela bienes no solo personales sino colectivos y por consiguiente podemos decir que sujetos pasivos son: las personas físicas, la persona moral o jurídica, el Estado y la sociedad en general.

3.2.1.3 Bien Jurídico Tutelado. Con relación al bien jurídico tutelado se ha dicho que cabe distinguirlos: "en bienes individuales y bienes de la colectividad; en bienes disponibles y bienes no disponibles. Es meta de la parte especial, determinar el bien jurídico que protege cada tipo de particular, sin desconocer que algunos tipos protegen no uno sino varios bienes, los cuales pueden tener igual o superior valor." Agrega "debemos entender por bien jurídico tutelado el valor protegido por la ley penal." ⁶⁵

Rodríguez Mourullo anota: "los bienes jurídicos, si bien residen objetivamente como calidades irreales en las cosas, no pertenecen a la realidad naturalística y no se identifica con la modificación del mundo exterior, que puede servirle de substracto. Y entendemos por bien jurídico todo aquello que desde el punto de vista del orden social, aparece como valor positivo y precisamente por ello goza de la protección del derecho" ⁶⁶ Sainz Cantero expresa, el bien jurídico que en definitiva el tipo trata de tutelar, no aparece expresamente referido en la

⁶⁴ Cit. Por. Celestino, Porte Petit Ob. Cit. Pág. 349

⁶⁵ Ibidem Págs. 350-351

⁶⁶ Rodríguez Mourullo Ob. Cit. Pág. 276

formulación general, pero da sentido a toda la estructura de modo que el interprete puede descubrirlo mediante un somero análisis de tipo, y agrega: "objeto jurídico del delito es el bien que esta protegido por el derecho, lo que la norma mediante la amenaza de la pena, tiende a tutelar de posibles agresiones."⁶⁷ Henrich por su parte expresa. "el bien jurídico es el concepto central del tipo, en torno al que giran todos los elementos objetivos y subjetivos, y por tanto un importante instrumento de la interpretación."⁶⁸

Para nosotros el bien jurídico es un valor fundamental del individuo o de la colectividad, o del Estado necesitado de protección y útil para seguir manteniendo la paz social y hacer más armónica la convivencia entre los individuos que integran la sociedad.

3.2.1.4 Objeto Material. Consideramos al objeto material como la cosa o persona sobre la cual recae la conducta del sujeto activo del delito. Existen ocasiones en que el objeto material coincide con el sujeto pasivo, pero esto no sucede siempre.

Rodríguez Mourullo sostiene: "objeto de la acción, también llamado objeto material, es la persona (objeto material persona) o cosa (objeto material real) sobre la que incide la acción descrita en el tipo"⁶⁹ objeto material y sujeto pasivo aunque en el plano conceptual son siempre susceptibles de distinción, no siempre deben coincidir de hecho. Luis Jiménez de Asúa dice que "aun determinado objeto aluden ciertos tipos de los códigos cosas destinadas al culto, cadáver al objeto mueble en el hurto, etc."⁷⁰

⁶⁷ Sainz Cantero Ob. Cit. Pág. 303

⁶⁸ Celestino, Porte Petit Ob. Cit. Pág. 350.

⁶⁹ Rodríguez Mourullo Ob. Cit. Pág. 275

⁷⁰ Luis, Jiménez de Asúa. Ob. Cit. Pág. 254

Para Fernando Castellanos Tena el objeto material: "es aquel sobre el cual recae la acción del sujeto activo."⁷¹ Rafael Marquez Piñero por su parte observa, que la descripción objetiva puede tener como núcleo: "al objeto, con referencia concreta al objeto material, el artículo 367 del código penal, por ejemplo, habla de la cosa ajena mueble en el robo."⁷² finalmente Francisco Pavón Vasconcelos se refiere al objeto material como. "la persona o cosa dañada o que sufre el peligro derivado de la conducta delictiva, no debiendo confundir con el sujeto pasivo aun cuando en ocasiones este ultimo puede al mismo tiempo constituir el objeto material del delito."⁷³

3.2.1.5 Conducta. La conducta viene a constituir el elemento esencial general material de todo delito; se ha dicho que independientemente de cuales y cuantos sean los elementos del delito, lo integran una conducta o un hecho humano, y dentro de la prelación lógica ocupa el primer lugar, con relación a los restantes elementos del mismo.

Por lo que hace al concepto de la conducta, los autores al abordar este problema, lo hacen refiriéndose a las dos formas en que se presenta el proceder humano, es decir, a la acción (actividad) como a la omisión (inactividad) del sujeto. Así Francisco Pavón Vasconcelos estima que: "la conducta consiste en el peculiar comportamiento de un hombre que se traduce exteriormente en una actividad o inactividad voluntaria."⁷⁴ Por su parte Celestino Porte Petit nos dice: "la conducta consiste en un hacer voluntario o no voluntario culpa, dirigido a la producción de un resultado material típico o extratípico."⁷⁵ Rannieri expresa: "por conducta debe entenderse el modo en que se comporta el hombre dando

⁷¹ Fernando, Castellanos Tena Ob. Cit Pág 152

⁷² Rafael, Marquez Piñero Derecho Penal, 1ª Reimpresión Ed Trillas, México, 1991 Pág. 219

⁷³ Francisco, Pavón Vasconcelos Ob. Cit Pág 272

⁷⁴ Ibidem Pág 180.

⁷⁵ Celestino, Porte Petit Ob Cit Pág 234.

expresión a su voluntad, es la manifestación en el mundo exterior mediante el movimiento o inercia corpórea del sujeto ”⁷⁶

3.2.1.6 Resultado. El resultado es considerado como elemento constitutivo del delito; el termino resultado según Celestino Porte Petit es: “la mutación jurídica o jurídica material, producida por un hacer (acción) o un no hacer (omisión) ” ⁷⁷ Maggiore Giuseppe manifiesta que resultado: “es el efecto del acto voluntario en el mundo exterior, o mas precisamente, la modificación del mundo exterior como efecto de la actividad delictuosa.”⁷⁸ Francisco Pavón Vasconcelos opina que el resultado es: “la consecuencia de la acción, que la ley considera decisiva para la realización del delito o lo que es lo mismo la realización del tipo fijado por la ley .”⁷⁹

Para llegar al concepto de resultado existen dos corrientes: Una que estudia al resultado desde un punto de vista naturalístico o material, la cual considera que existe resultado material cuando se produce una mutación en el mundo exterior de naturaleza física, y la segunda corriente jurídica o formal; de acuerdo con esta corriente el resultado ha de entenderse en forma diversa a la concepción naturalística o sea como una mutación o cambio en el mundo jurídico.

3.2.2 Especiales Los elementos especiales del delito son aquellos propios a cada delito en particular, es decir, son aquellos requisitos jurídicos, previos a la realización de la conducta o hecho descritos por el tipo y de ellos depende la existencia del delito en particular, la ausencia de estos elementos origina una atipicidad.

⁷⁶ Cit. Por Francisco, Pavón Vasconcelos Ob Cit Pág 180

⁷⁷ Celestino, Porte Petit Ob Cit Pág 261

⁷⁸ Maggiore, Giuseppe Derecho Penal 1ª Reimpresión, Editorial Themis Colombia, 1991 Pág 357.

⁷⁹ Francisco, Pavón Vasconcelos Ob Cit Pág 200

3.2.2.1 Medios de Comisión. En numerosos casos los tipos requieren determinados medios, dando lugar a los llamados delitos con medios legalmente determinados o limitados, esto quiere decir, que deben concurrir los medios que exige el tipo correspondiente, para que pueda darse la atipicidad.

Rafael Márquez Piñero comenta: "en cuanto a los medios de comisión, la ley determina casos, requiere de ciertos medios de ejecución para la integración del tipo: así, por lo que hace a los medios de naturaleza violenta, el artículo 181 habla de coacción a la autoridad pública mediante violencia física o engaño moral, y el artículo 386 se refiere al engaño o aprovechamiento del error en el fraude."⁸⁰ Rodríguez Mourullo estima: "por regla general, es indiferente el medio o instrumento que el sujeto emplea para realizar la acción típica, a veces el tipo requiere el empleo específico de determinados medios."⁸¹

Así mismo, Luis Jiménez de Asúa en el tipo "también suele expresarse determinados medios: clandestinamente o con engaño, violencia, temor, tumultos, servicios, reglas, promesas, armas, dinero u otras dádivas, medios fraudulentos, seducción o promesa matrimonial, veneno, sanción, etc."⁸² finalmente Francisco Pavón Vasconcelos dice: "aun cuando por lo general el medio comisivo resulta indiferente, en ciertos casos la exigencia de la ley al empleo de determinados medios lo que lo hace esencial para integrar la conducta o para hacer operar una agravante de la pena."⁸³

3.2.2.2 Referencia Temporal. Para determinar el tiempo de la comisión del delito, es decir, para precisar el momento de la ejecución, el movimiento corporal que exterioriza la voluntad del sujeto activo. El tipo en ocasiones reclama alguna referencia en orden al tiempo, y de no concurrir, se dará la atipicidad

⁸⁰ Rafael, Márquez Piñero Ob Cit Pág 219

⁸¹ Rodríguez Mourullo Ob Cit Pág. 270

⁸² Luis, Jiménez de Asúa. Ob Cit. Pág 254.

⁸³ Francisco, Pavón Vasconcelos Ob Cit Pág 272.

aspecto negativo de la tipicidad; Edmund Mezger nos dice. "que la ley a veces establece determinados medios temporales como exclusivamente típicos; y por tanto, no caerá bajo el tipo, la ejecución en tiempo distinto del que se señala en la ley."⁸⁴

La legislación Mexicana en su código penal, nos hace alusión en relación a referencias temporales, en determinados artículos de los cuales citamos algunos como ejemplo: 123 IV destruya o quite dolosamente las señales que marcan los límites del territorio nacional, o hagan que se confundan, siempre que ello origine conflicto a la República, o esta se halle en estado de guerra, 127 al extranjero que en tiempo de paz, con objeto de guiar una posible invasión del territorio nacional o de alterar la paz interior; 137 cuando durante una rebelión se cometan los delitos de homicidio, robo, secuestro, despojo, incendio, saqueo u otro delito; 138 no se aplicará pena a los que depongan las armas antes de ser tomados prisioneros, 289 al que infiera una lesión que ponga en peligro la vida del, ofendido y tarde en sanar menos de quince días, se ...si tarda en sanar mas de quince días se le impondrá; 303 II que la muerte del ofendido se verifique dentro de los sesenta días, contados desde que fue lesionado y 325 llámese infanticidio, la muerte causada a un niño dentro de las setenta y dos horas de su nacimiento.

3.2.2.3 Referencia Espacial. Del mismo modo que para determinar el tiempo de la comisión del delito, el tipo requiere de una referencia espacial o sea de lugar, de manera que la ausencia de tales elementos en el tipo trae como consecuencia la inexistencia de la tipicidad. Esto quiere decir, que la ley fija exclusivamente como tipos determinados medios locales (lugar) de comisión del delito.

Así el código penal contiene referencias espaciales en los artículos siguientes: 255 I el que en la República falsifique moneda .; 167 V al que

⁸⁴ Edmund, Mezger Ob Cit Pág 372

inundare en todo o en parte un camino público...; 342 al que exponga en una casa de expósitos a un niño menor de siete años que se le hubiere confiado; 286 al que en despoblado o en paraje solitario haga uso de violencia sobre una persona; 381 I cuando se cometa el delito en lugar cerrado y 381 bis sin perjuicio...al que robe en edificio, vivienda, aposento o cuarto que estén habitados o destinados para habitación

3.2.2.4 Referencia de Ocasión. Así como vimos las referencias temporales y espaciales, la referencia de ocasión forman parte de los elementos del delito, para poder constituir la atipicidad; podemos observar que generalmente el tipo no contiene referencias de la conducta y por lo tanto de existir estas son irrelevantes para la existencia de la tipicidad.

Podemos decir, que en principio y en la mayor parte de los casos las modalidades de la acción, como son: las referencias temporales, espaciales, Ocasión y los medios empleados, no interesan para el proceso de subsumir el hecho en un tipo legal, pero como hemos señalado, el tipo reclama las referencias a que hemos hecho alusión.

3.2.2.5 Elemento Subjetivo. Podemos decir que frecuentemente el tipo requiere de elementos subjetivos, por cuanto están referidos al motivo y al fin, Luis Jiménez de Asúa nos dice que tales elementos: "exceden del mero marco de referencias típicas, pues su existencia es indudable, estén o no incluidos en la definición del tipo cuando éste los requiere"⁸⁵ Así mismo a estos elementos se les conoce como elementos subjetivos del injusto; y representan características subjetivas, situadas en el alma del autor. Francisco Pavón Vasconcelos establece: "los tipos contienen muy frecuentemente elementos subjetivos por cuanto están referidos al motivo y al fin de conducta descrita"⁸⁶

⁸⁵ Luis, Jiménez de Asúa Ob Cit Pág 256.

⁸⁶ Francisco, Pavón Vasconcelos. Ob Cit Pág. 273

En relación a estos elementos Sainz Cantero manifiesta: "lo que en definitiva ocurre es que en tales casos la conducta no será típica por no ser antijurídica, por lo que pone de manifiesto la íntima conexión que existe entre tipicidad y antijuricidad"⁸⁷ Para nosotros el elemento subjetivo del injusto representa la valoración subjetiva que ha de hacerse, para desentrañar el sentido anímico del sujeto activo, el cual queda comprendido en el concepto del tipo y manifestado en la tipicidad. Señalamos como ejemplo los siguientes artículos de nuestro ordenamiento penal, los cuales requieren de tales elementos: artículo 260 atentados al pudor y raptos en el artículo 267

3.2.2.6 Elemento Normativo. El elemento normativo viene a constituir, así como el elemento subjetivo parte de la descripción contenida en los tipos y solo pueden ser determinados mediante una especial valoración de la situación de hecho, es decir, son juicios que solo pueden ser valorados por el juzgador de la ley; mediante una especial situación jurídica o cultural.

Rafael Marquez Piñero es de parecer: "que los verdaderos elementos normativos, contenidos en los tipos legales, son aquellos que por tener el valor jurídico, destacan específicamente la antijuricidad."⁸⁸ Fernando Castellanos Tena hace valer: "cuando las frases usadas por el legislador tienen un significado tal que requieren ser valorados cultural o jurídicamente, constituyen elementos normativos del tipo."⁸⁹

Los elementos normativos pueden ser de dos clases. elementos con valoración jurídica, que son aquellos en que el proceso valorativo del intérprete ha de hacerse con arreglo a determinadas normas y concepciones jurídicas;

⁸⁷ Sainz Cantero Ob. Cit. Pág. 306

⁸⁸ Rafael, Marquez Piñero Ob. Cit. Pág. 221

⁸⁹ Fernando, Castellanos Tena. Ob. Cit. Pág. 168

contienen elementos de valoración jurídica los conceptos de los artículos del código penal como son. 189 funcionario; 212, 214, 215 servidor publico; 243 documento publico; 367 cosa ajena, etc. y elementos con valoración cultural en los que el proceso valorativo del interprete ha de realizarse conforme a ciertas normas y concepciones ético sociales, no pertenecientes a la esfera del derecho, estamos en presencia de un elemento de valoración cultural como lo es cuando se usan los vocablos: casta y honesta 262; acto erótico sexual 260 y ultraje a la moral publica o a las buenas costumbres 20.

3.2.2.7 Calidad en los sujetos y objeto. Cuando hacemos el estudio de los sujetos y objeto del delito, se hace en razón de su calidad requerida por el tipo. El problema de quien puede ser sujeto activo del delito, se infiere en que los tipos se subdividen en tipos generales y especiales; si cualquier persona puede realizar un delito, este tipo se considera general; pero en ocasiones el tipo exige determinado sujeto activo, es decir, una calidad en dicho sujeto, originando los llamados delitos especiales.

El tipo exige en determinada ocasión una concreta calidad en el agente, por ejemplo, funcionario militar en los llamados delitos del orden castrense, peculado en el servidor publico, abuso de autoridad en los agentes de la misma, así mismo el artículo 247 del código penal establece, falsedad en declaraciones judiciales o en informes falsos proporcionados a una autoridad. Por otra parte, el artículo 123 del citado ordenamiento penal, al definir el delito de traición a la patria, requiere la calidad de mexicano, en tanto que el artículo 361 del mismo cuerpo legal exige en el abandono de atropellados, la calidad de conductor de un vehículo

En resumen a lo anterior podemos establecer que aveces el tipo requiere determinada calidad en el sujeto activo a la cual queda subordinado, por así decirlo, la punibilidad de la acción bajo un concreto tipo delictivo, por tal razón

cuando no se exige calidad alguna en el sujeto, estamos en presencia de los delitos comunes indiferentes o generales y cuando el delito requiere dicha calidad recibe el nombre de propios, especiales o exclusivos.

En otras ocasiones el tipo requiere determinada calidad en el sujeto pasivo, y de no existir esta, no puede darse la tipicidad, originándose cuando el tipo requiere *tal calidad, un delito personal, y cuando el sujeto pasivo puede ser cualquiera, se trata de un delito impersonal*

En referencia a la calidad del sujeto pasivo, el tipo legal demanda *determinada calidad en el mencionado sujeto*; así el artículo 342 requiere en la exposición de infantes, el que este sea menor de siete años, en el parricidio el artículo 323 exige ser ascendiente del autor, en tanto que el artículo 336 requiere, en los deberes de asistencia, el sujeto pasivo del delito sea hijo o cónyuge del sujeto activo. Ahora bien por lo que hace al objeto, el tipo legal requiere calidad en el mismo, en los siguientes artículos del código penal citado el artículo 367 habla de cosa ajena mueble en el robo, en tanto que el artículo 395 exige, que el inmueble sea ajeno en el despojo, así mismo el artículo 239 habla de títulos al portador y documentos de crédito etc.

3.2.2.8 Cantidad en los sujetos y objeto. Ahora bien tocante a la clasificación en orden al número de sujetos y objeto por los que se integra el tipo legal, sea sostenido, por los tratadistas del derecho lo siguiente:

Sainz Cantero indica: "los tipos pueden ser por el número de sujetos cuya intervención el tipo exige, unipersonales y pluripersonales. En los primeros basta con la intervención de un solo sujeto, aunque pueden intervenir varios dando lugar a las cuestiones de codeinfluencia, en el tipo pluripersonal se exige la intervención de varios sujetos, sin que sea posible su realización por uno

solo.⁹⁰ Rodríguez Mourullo anota: "por regla general basta con la presencia de un solo sujeto, pero en ocasiones el tipo requiere necesariamente de la concurrencia de varios sujetos, en esta última hipótesis se habla de delitos plurisubjetivos. Los delitos plurisubjetivos pueden ser de conducta unilateral o de conducta bilateral."⁹¹ por su parte Celestino Porte Petit nos dice: "en orden al número la doctrina divide los delitos en individuales, monosubjetivos o de sujeto único y delitos plurisubjetivos, colectivos, de concurso necesario o pluripersonales."⁹² según el autor antes citado, son delitos monosubjetivos aquellos en los que el tipo requiere de la intervención de uno o más sujetos, y el plurisubjetivo se configura cuando el tipo exige la intervención de dos o más sujetos (personas).

Para nosotros será un tipo de sujeto monosubjetivo, el que para su integración requiere de la intervención de un solo sujeto y se dará un tipo plurisubjetivo cuando exista la tipicidad en razón de la intervención de dos o más sujetos que exige necesariamente el tipo. Para ejemplificar lo anterior citaremos algunos artículos del código penal multicitado como son: el artículo 130 establece en la seducción, a los que en forma tumultuaria, sin uso de armas, resistan o ataquen; en el motín el artículo 131 exige, se reúnan tumultuariamente y perturben el orden público, a la vez que el artículo 164 exige que el sujeto forme parte de una asociación o banda de tres o más personas, etc...; Por último en cuanto al objeto tenemos que este puede clasificarse de dos formas que son: tipos simples aquellos que protegen un solo bien jurídico y tipos complementados aquellos que requieren para su integración la tutela de dos o más bienes jurídicos. Así, por ejemplo el artículo 367 habla de, cosa ajena mueble en el robo, en tanto que el artículo 397 no tutela solo el patrimonio sino que también la seguridad pública.

⁹⁰ Sanz Cantero Ob Cit Pág 313

⁹¹ Rodríguez Mourullo Ob Cit Pág. 268

⁹² Celestino, Porte Petit Ob Cit Pág 348

CAPITULO IV

ELEMENTOS DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Concluido el análisis introductorio de los impuestos, toca hacer referencia a los elementos del delito de defraudación fiscal. Podemos decir que un elemento del delito es todo un componente, indispensable para la existencia del mismo; y es difícil establecer una unidad de criterios en cuanto a los aspectos, caracteres y fundamentos de los componentes o elementos del delito por lo que con base en la denominación realizado por nuestro ordenamiento jurídico trataremos de hacer una breve descripción de estos, en relación al delito en estudio.

4.1 Conducta y su aspecto negativo.

Como es sabido la Dogmática jurídica penal o ciencia del derecho penal, es la ciencia que estudia las normas jurídico penales con bases científicas; siguiendo en este estudio la prelación lógica de los elementos del delito, *procederemos al examen de dichos requisitos del ilícito de defraudación fiscal.*

Antes de iniciar con el primer elemento conducto, del delito en estudio es conveniente hablar de los presupuestos de la defraudación fiscal.

Los presupuestos son como lo señala Abdón Hernández Esparza: "la condición o conjunto de condiciones de carácter necesario, de naturaleza jurídica o material, preexistentes a la conducta cuya ausencia trae como consecuencia el que no se pueda conformar en determinado título especial con lo que varía el tipo o bien hace que la conducta sea intranscendente para el Derecho Penal"⁹³

Así mismo los presupuestos del delito se distinguen de los elementos del delito, en que los primeros preexisten a la conducta, mientras que los elementos de delito se realizan en la propia conducta típica.

Sin embargo los presupuestos no son más que elementos para todo efecto jurídico.

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

Los presupuestos de la conducta son los elementos jurídicos o materiales previos a la realización de la conducta y necesarios para la existencia de la misma. Estos presupuestos se dividen en jurídicos y materiales, los jurídicos son las normas de derecho y otros actos jurídicos, de los que la norma incriminadora presupone la preexistencia para que el delito exista; y los materiales son las acciones reales preexistentes, en las cuales debe iniciarse y cumplirse la ejecución de la conducta. La falta de los presupuestos de la conducta implica la imposibilidad de realización de la misma.

En la defraudación fiscal, existe un presupuesto de la conducta, el cual consiste en la obligación Tributaria; y al respecto, Raúl Rodríguez Lobato dice que: "La obligación Tributaria ha sido definida por Emilio Margain como el vínculo

⁹³ Abdón, Hernández Esparza. El Delito de Defraudación Fiscal Ed Botas, México, 1962 Pág. 81

jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exija a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.⁹⁴ El fundamento legal de la obligación Tributaria se encuentra en los artículos 31, fracción IV de la Constitución que señala: "son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes y 1o del Código Fiscal de la Federación que en su primer párrafo señala:

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

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

Por lo anteriormente expuesto, pasemos pues a realizar el análisis del primer elemento del delito; dando algunos concepto de lo que es la conducta, y respecto al contenido y alcance de este primer elemento opinan algunos tratadistas lo siguiente:

Celestino Porte Petit expresa: "la conducta consistente en un hacer voluntario o en un no hacer voluntario o no voluntario culpa."⁹⁵ Fernando Castellanos Tena Opina: "La conducta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo encaminado a un propósito"⁹⁶ Sainz Cantero anota: "por conducta humana comprendemos tanto las acciones en sentido positivo (hacer

⁹⁴ Raúl, Rodríguez Lobato Ob Cit. Pág 110.

⁹⁵ Celestino, Porte Petit Ob Cit Pág 234.

⁹⁶ Fernando, Castellanos Tena Ob Cit Pág. 149

algo), como las omisiones (no hacer algo) y agrega que la conducta humana individual, para ser relevante en el derecho penal a de ser voluntaria, lo que equivale ha decir que ha de estar conducida por la voluntad.⁹⁷ Por último, Francisco Pavón Vasconcelos, indica: "la conducta consistente en el peculiar comportamiento de un hombre que se traduce exteriormente en una actividad o inactividad voluntaria. Este concepto es comprensible de las formas en las cuales la conducta puede expresarse: acción u omisión. Conviene insistir en que la conducta consiste exclusivamente en una actividad o movimiento corporal o bien en una inactividad, una abstención, un no hacer; tanto en el actuar como el omitir, el hacer como el no hacer, tienen íntima conexión con un factor de carácter psíquico que se identifica con la voluntad de ejecutar la acción o de no realizar la actividad esperada."⁹⁸

La conducta término genérico consiste en una actividad voluntaria (acción), o bien en una inactividad voluntaria (omisión). Respecto al contenido y alcance de la misma se presenta en dos formas acción y omisión.

La defraudación fiscal es un delito de acción o de omisión, es de acción cuando la conducta se expresa por hacer positivo; y es de omisión cuando la conducta se manifiesta por una inactividad, es decir, el engaño o aprovechamiento del error

Respecto a la acción es concebida por nosotros como todo movimiento corporal voluntario encaminado a la producción de un resultado consistente en la modificación del mundo exterior o en la creación del peligro de que se produzca dicha modificación.

⁹⁷ Sainz Cantero Ob Cit Pág 233

⁹⁸ Francisco, Pavón Vasconcelos Ob Cit Pág 180

Celestino Porte Petit indica: "la acción es, "El movimiento corporal realizado por el sujeto en forma voluntaria."⁹⁹ Fernando Castellanos Tena expresa: "el acto a la acción, stricto sensu, es todo un hecho voluntario humano, del organismo humano, capaz de modificar el mundo exterior o de poner en peligro dicha modificación."¹⁰⁰

En el delito en estudio la acción se presenta, a través del Engaño.

En relación a la omisión es una actividad o inercia corporal conducida por la voluntad; luego entonces la omisión es el no hacer un movimiento corporal esperado que debió producir un cambio en el mundo exterior, que por la inacción quedó sin la modificación esperada. La omisión se presenta por medio del aprovechamiento del error.

Respecto a los delitos de conducta plural es importante destacar que en relación a los mixtos de acción y omisión, nos dice Celestino Porte Petit, que son aquellos: "en que la conducta omisora está constituida de acción positiva y de omisión, ambas cooperantes a la producción del resultado, pudiéndose hablar de delitos mixtos de acción y de omisión, sólo cuando en la ley misma quien describe en el modelo legal un comportamiento activo y uno omisivo como esenciales para la producción de resultado."¹⁰¹

Entrando al análisis del delito de defraudación fiscal, es indudable que como está redactada en la ley (artículo 108 del Código Fiscal de la Federación) es difícil encuadrarla exclusivamente en una sola forma de conducta, ya sea acción, omisión o comisión por omisión.

La conducta está compuesta de tres elementos que son: manifestación de voluntad, resultado y relación de causalidad.

⁹⁹ Celestino, Porte Petit Ob. Cit. Pág. 292.

¹⁰⁰ Fernando, Castellanos Tena Ob. Cit. Pág. 152

¹⁰¹ Celestino, Porte Petit Ob. Cit. Pág. 292

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

Artículo 108 comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

Manifestación de voluntad. De la lectura del artículo 108 descrito en el párrafo inmediato anterior se desprende que la forma de manifestación de voluntad, entendiéndose ésta como las formas de conducta que puede presentarse el delito a estudio, son dos; engaño o aprovechamiento de error.

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

Diremos que el engaño puede considerarse desde dos aspectos según se trate del sujeto activo o del pasivo; el primero, sujeto activo debe conocer la realidad, ya que de no conocerla, no engaña si no que comunica al sujeto pasivo un error de que el mismo es víctima, el engaño desde el punto de vista del sujeto activo, implica pues un acto de conocimiento de la realidad y un acto de voluntad. Estos elementos, determinan que el fraude a particulares o al fisco, sea un delito exclusivamente intencional. El sujeto pasivo únicamente acepta como realidad lo que el sujeto activo le ha presentado, por lo tanto, el sujeto pasivo padece el engaño en virtud de la conducta del sujeto activo.

El contenido de los engaños de que pueden ser objeto las autoridades fiscales son muy variados, sin embargo a manera de ejemplo citaremos algunos de los engaños que se contemplan expresamente en el código Fiscal de la Federación en el artículo 75, y que pudieran llevar a la con figuración del delito de

defraudación fiscal. Cabe hacer la aclaración de que esta enumeración no es limitativa, si no enunciativa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El resultado es la: "Consecuencia es la acción, que la ley considera decisiva para la realización del delito o la que es lo mismo, la realización del tipo fijado por la ley."¹⁰²

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

Al cometerse el delito se está menoscabando el patrimonio del Estado y consecuentemente se está causando un daño

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

¹⁰² Maggiore, Giuseppe Ob Cit Pág. 357.

delito se está menoscabando el patrimonio del Estado y consecuentemente se esta causando un daño

Existe resultado material, cuando se produce una mutación en el mundo exterior de naturaleza física, fisiológica, psíquica o económica, descrita por el tipo. El resultado material en la defraudación fiscal consiste en la omisión total o parcial en el pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Por lo tanto el resultado material puede comprender dos hipótesis: la omisión total o parcial en el pago de alguna contribución y la obtención de algún beneficio en perjuicio del fisco federal

En la primera hipótesis por medio de engaño o aprovechamiento de error de la autoridad fiscal se omite el pago total o parcial de alguna contribución; con respecto a la segunda hipótesis el artículo 108 ya citado, no precisa que se entienda por obtención de algún beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, ni en que casos se presenta esta situación Sin embargo en el artículo 76 penúltimo párrafo del Código Fiscal se establece en que casos legalmente se considera que se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal

Artículo 76 -

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidades mayores a la que corresponda En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido

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

En lo que atañe al delito de defraudación fiscal, el engaño o el mantenimiento del error deben ser tales que a merced de ellos se cause un

perjuicio al fisco por la falta de pago de las contribuciones que se deben pagar, o por la obtención del beneficio obtenido. De no existe dicha relación no habrá defraudación.

Ausencia de Conducta.

A continuación haremos el estudio del aspecto negativo de la conducta y se comprende tanto la ausencia de actividad como la ausencia de inactividad. Si no se presentará este primer elemento del delito tendremos como consecuencia que no podrán concurrir los demás elementos del delito.

La falta de conducta, se establece en la fracción I, del artículo 15 del Código Penal que a la letra señala:

Artículo 15. El delito se excluye cuando:

I.- El hecho se realice sin intervención de la voluntad del agente;

Por lo tanto si el sujeto activo lleva acabo la conducta señalada, es decir engaño o se aprovecha del error pero involuntariamente, entonces no se configurará la conducta por faltarle el elemento volitivo. Fórmula inmejorable y que regula exactamente todo el aspecto negativo de la conducta, quedando comprendidas en ella, genéricamente las hipótesis que se conocen de ausencia de conducta, ya que la característica de todas ellas es la ausencia de voluntad.

Francisco Pavón Vasconcelos, manifiesta que por ausencia de conducta debemos entender: "cuando la acción u omisión son involuntarias o para decirlo con más propiedad, cuando el movimiento corporal o la inactividad no puede atribuirse al sujeto, no son suyos por faltar en ellos la voluntad"¹⁰³

Entre las causas impositivas de la conducta por falta de voluntad se encuentra; Vis absoluta o fuerza física irresistible, Vis maior o fuerza mayor y movimientos reflejos.

¹⁰³ Francisco, Pavón Vasconcelos Ob Cit Pág 248

La Vis absoluta o fuerza física irresistible, es aquella en la que el sujeto realiza un hacer o un no hacer por una violencia física humana e irresistible. Consideramos prácticamente imposible que se presente esta hipótesis en el delito de defraudación fiscal, ya que aún si se presentará y se presionará a un contribuyente por violencia física tendría que ser permanente, pues una omisión en el pago de una contribución o un aprovechamiento en contra de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, puede tardarse meses o años en descubrirse y es posible que durante ese tiempo en cualquier momento que no se ejerciera esta fuerza física al contribuyente podría corregir el engaño o aprovechamiento del error en contra de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Vis maior o fuerza mayor, se presenta cuando el sujeto realiza una actividad o inactividad por una fuerza física irresistible producida por la naturaleza. En este caso el delito de defraudación, al ser un delito que requiere del intelecto del sujeto activo, para que se produzca, no se podría presentar esta hipótesis motivada por una fuerza natural.

Por último los movimientos reflejos son movimientos corporales involuntarios, por lo tanto, tampoco pueden presentarse como elemento negativo de la conducta en la defraudación fiscal, por el mismo caso que se expuso en la vis maior. Algunos autores consideran también que hay otros tres casos de ausencia de conducta, que son el sueño, el sonambulismo y la hipnosis.

En el caso específico de la defraudación fiscal, por la especial actitud mental manifestado por el sujeto activo, a través de una voluntad no pueden presentarse las causas mencionadas

4.2 Tipicidad y Atipicidad.

La Tipicidad es una de las bases fundamentales de todo sistema penal, el tipo es la descripción de carácter legal de la conducta, es decir el delito abstracto, y la Tipicidad es la característica del delito en concreto. Para hacer el

estudio de la tipicidad como segundo elemento del delito, fue necesario previamente el análisis del tipo en el capítulo inmediato anterior, con la finalidad de precisar su concepto y contenido.

En otro orden de ideas, el tipo como se ha expresado, es diferente al de tipicidad, por lo que pasaremos a transcribir algunos conceptos de distinguidos tratadistas

Así, Francisco Pavón Vasconcelos opina, tipicidad es: "la adecuación de la conducta o del derecho a la hipótesis legislativa."¹⁰⁴ Luis Jiménez de Asúa argumenta: "La descripción legal desprovista de carácter valorativo según el creador de la teoría, es la que constituye la tipicidad."¹⁰⁵ Fernando Castellanos Tena indica: "La tipicidad es el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley, es la acuñación de un hecho a la hipótesis legislativa."¹⁰⁶ y finalmente para Rodríguez Mourullo. "la tipicidad como elemento esencial de la acción punible no es si no el precipitado Técnico de la vigencia del principio de legalidad "¹⁰⁷

Así entonces para que concurra la tipicidad en el delito de defraudación fiscal, deberá existir la adecuación de la conducta al tipo, de tal manera que la conducta realizada por el sujeto activo se encuadre al contenido del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

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

¹⁰⁴ Ibidem. Pág 283

¹⁰⁵ Luis, Jiménez de Asúa Ob Cit Pág 235

¹⁰⁶ Fernando, Castellanos Tena Ob Cit. Pág 168

¹⁰⁷ Rodríguez Mourullo. Ob Cit Pág 238

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

El maestro Luis Jiménez de Asúa clasifica "los tipos según la descripción objetiva o subjetiva de la ley. A los primeros los llama tipos normales, y a los segundos tipos anormales. Los tipos normales sin dejar de ser meramente descriptivos, presentan casi siempre referencias y modalidades de la acción que pueden versar sobre el sujeto activo, pasivo, objetivo, tiempo, lugar u ocasión y al medio. Los tipos anormales suelen incluir en la descripción típica además de los elementos de la descripción objetiva, elementos normativos o elementos subjetivos, es decir, elementos que se deben valorar jurídicamente o culturalmente por el juzgador, los elementos subjetivos añaden al tipo referencias sobre el estado anímico del autor del delito, mientras que los elementos normativos exigen una valoración normativa o cultural, es decir, implican juicios que sólo pueden ser determinados mediante una especial valoración de la situación jurídica o cultural."¹⁰⁸

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

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

Descripción objetiva.

Sujeto activo, aunque el tipo no lo señala, por interpretación lógica se considera que generalmente la calidad necesaria del sujeto activo en el delito en estudio, es de ser contribuyente. El Contribuyente es toda persona física o moral,

¹⁰⁸ Luis, Jiménez de Asúa. Ob Cit. Pág. 253

cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, de lo anterior se desprende que si son los contribuyentes los obligados al pago de las contribuciones, sólo estos pueden omitir esta obligación.

Podemos decir, que se puede presentar el caso de que sean varios individuos los que cooperen de alguna o otra manera para la realización del delito de defraudación fiscal; el cual es contemplado en el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.

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

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

A continuación procederemos a estudiar cada uno de los incisos anteriormente mencionados

Fracción I.- Consienten la realización del delito. Por concertarse entiende como pactar, ajustar, tratar, o acordar algo. Es evidente que el acuerdo en sí, no constituye el delito, se requiere que éste se haya consumado o iniciado la ejecución del mismo. Por lo tanto será responsable todo aquel que haya participado en la planeación del delito de defraudación fiscal, pero únicamente hasta que se haya llevado a cabo actos de ejecución tendientes a la realización del mismo

Fracción II.- Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley En esta fracción se contempla el caso de aquel o aquellos que ejecutan directamente la conducta típica y serán aquellos que por engaño u aprovechamiento de errores

omitan el pago total o parcial de alguna contribución, originándose el delito en estudio.

Fracción III.- Cometan conjuntamente el delito. Es el caso de la participación de dos o más sujetos en la ejecución del delito, participación es: "La voluntaria cooperación de varios individuos en la realización de un delito, sin que el tipo requiera de esa pluralidad"¹⁰⁹

Fracción IV.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo. Al respecto se hace alusión a los casos en que el sujeto se vale de otra para ejecutar el delito, sin embargo éste obra como simple instrumento, careciendo de conocimiento y voluntad propia y realizando el acto bajo la inducción de otro.

Fracción V.- Induzcan a otro dolosamente a cometerlo. En este caso a diferencia del anterior el individuo no es un instrumento de otro, ya que actúa por voluntad propia pero sus razones fueron recibidas de otro; en el caso de un sujeto que instiga o persuade a otra para que cometa el delito.

Fracción VI.- Ayuden dolosamente a otro a cometerlo. En esta hipótesis se contempla el caso de aquel que auxilia o coopera para la realización de la conducta típica, se diferencia de la fracción Tercera, en aquella la cooperación es principal y en esta es accesoria. En aquella se colabora para cometer conjuntamente el ilícito y en este caso únicamente se auxilia a cometerlo.

Fracción VII.- Auxilian a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior. Por último aquí se establece el caso de un sujeto que no actúa en la realización del ilícito, pero que cumpliendo una promesa anterior, auxilia en el encubrimiento. Dicho sujeto no actúa en la comisión del delito, si no que ofrece ayudar a otro después de cometido éste.

Sujeto Pasivo, del análisis del delito en estudio se advierte que el sujeto pasivo del delito en comento no puede ser cualquier persona; no es el funcionario encargado de la recaudación de las contribuciones, que es engañado o el que se encuentra en un error. El sujeto pasivo del delito de defraudación

¹⁰⁹ Fernando, Castellanos Tena Ob. Cit. Pág. 293.

fiscal es, el Estado en su carácter de Titular del Tesoro Público, es decir, el fisco Federal. Para Manuel Rivera Silva, Fisco es: "cesta de mimbre, la cual era utilizada por los romanos para guardar el dinero, posteriormente ese término fue utilizado para designar el Tesoro del rey, para diferenciarlo del tesoro del Estado. Actualmente es sinónimo de erario, o lo que es lo mismo, Tesoro público .."¹¹⁰

Bien Jurídico Tutelado, en el delito a estudio, igual que en los demás delitos fiscales, es el tesoro público, Hacienda pública. El bien jurídico que se tutela en la defraudación fiscal es entonces el activo patrimonial del sujeto pasivo (Estado) ya que cuando el sujeto activo omite total o parcialmente el pago de alguna contribución, se obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal y con dicho comportamiento se lesiona dicho interés jurídico.

En cuanto al objeto material en relación al delito de defraudación fiscal es la cosa (contribución u beneficio indebido) sobre el cual el sujeto ejecuta su conducta al omitir hacer su pago u obtener el beneficio indebido ya sea engañando o aprovechándose del error en que se encuentra el sujeto pasivo.

Tocante a los medios exigidos por el tipo legal, tenemos que el artículo 108 que tipifica al delito en comento; exige del engaño o aprovechamiento del error, ya sea para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución o para obtener un beneficio indebido. Debemos entender por engaño la falta de verdad en lo que se dice, hace, piensa, cree y discurre, y por aprovechamiento de error sacar provecho del concepto equivocado o juicio falso que tiene una persona, el tipo legal no hace alguna referencia en cuanto al lugar, tiempo u ocasión en que debe llevarse a cabo la conducta para ser considerada como típica ya que puede llevarse a cabo en cualquier tiempo y en cualquier lugar

Descripción Subjetiva.

¹¹⁰ Manuel, Rivera Silva. Derecho Penal Fiscal 1ª Edición, Ed Porrúa, S.A., México, 1984 Pág. 7

Elementos normativos.

Los elementos normativos son aquellos que exigen al interprete de la ley una valoración jurídica. Ahora bien el delito de defraudación fiscal contiene determinados elementos normativos, como son; por un lado la obtención de un beneficio indebido y el otro elemento normativo es el resultado de la conducta, es decir, el perjuicio del Fisco Federal.

Elementos Subjetivos del injusto, son la valoración subjetiva que se debe llevar acabo para desentrañar el estado anímico del sujeto activo Este puede referirse al dolo al fin o al móvil En algunas ocasiones el elemento subjetivo no aparece expresamente indicado en la definición del tipo legal y sin embargo existe, tal es el caso de la defraudación fiscal. Rafael Márquez Piñero sostiene: "hay numerosos casos en que el tipo no presenta una mera descripción objetiva, sino que se agrega a ella otros elementos, referentes a estados anímicos del agente en orden de lo injusto. Se trata de elementos, típicos subjetivos de lo injusto."¹¹¹

Son referencias subjetivas del injusto, referentes al dolo los medios utilizados por el sujeto activo para llevar acabo la defraudación fiscal, el uso de engaño o el aprovechamiento del error. Estos vocablos son una condición anímica especial dolosa del sujeto activo En cuanto al elemento subjetivo referido, es la omisión total o parcial de alguna contribución, así como la obtención de un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal

De lo anterior se desprende, que el elemento subjetivo del injusto tiene un doble sentido en la defraudación fiscal Por un lado el sujeto activo debe saber que está violando la ley fiscal, pero además debe querer ese resultado que se traduce en la omisión del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido; la defraudación fiscal se convierte así en una voluntad consciente de cometer el acto prohibido por la ley.

¹¹¹ Rafael, Marquez Piñero. Ob Cit Pág 221

En tal virtud podemos decir respecto del tipo en estudio, que éste viene a constituir un tipo anormal, toda vez que contiene elementos subjetivos del injusto y elementos normativos.

Al realizar el estudio de los sujetos activo y pasivo del delito, se realiza en razón de su calidad y el número de sujetos requeridos por el tipo.

Pasamos entonces, a referirnos a la calidad en el sujeto activo, para Celestino Porte Petit: "el sujeto puede ser cualquierá y entonces estamos frente a un delito general, común o indiferente, pero en ocasiones el tipo exige determinado sujeto activo, es decir una calidad en dicho sujeto, originándose los llamados delitos propios, especiales o exclusivos."¹¹²

En cuanto a la calidad del sujeto activo como se ha visto recibe el nombre del propio, especial o exclusivo, cuando el delito requiere dicha calidad, y cuando no se exige calidad alguna estaremos en presencia de los sujetos común e indiferente. En relación al tipo en estudio, podemos decir que el sujeto activo requiere calidad, como es la de tener una posición de contribuyente respecto al pasivo, como lo establece la ley, pues sino tiene esta calidad, es evidente que con relación al tipo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación existirá una atipicidad.

En referencia a la calidad del sujeto pasivo se ha dicho Rodríguez Mourullo expresa: "Pueden ser sujeto pasivo todas las personas con capacidad para ser titular de derechos e intereses.

Por consiguiente no sólo las personas individuales, imputables o no, sino las personas jurídicas (una sociedad anónima)¹¹³

Celestino Porte Petit considera: "en todo delito debe existir un sujeto pasivo que es el titular del bien jurídico protegido por la ley" y agrega "el tipo

¹¹² Celestino, Porte Petit Ob. Cit Pág 346.

¹¹³ Rodríguez Mourullo, Ob Cit Pág. 269.

puede, igualmente, exigir determinada calidad en el sujeto pasivo, y de no existir ésta, no puede darse la tipicidad originándose cuando el delito requiere tal calidad, un delito personal, y cuando el sujeto pasivo puede ser cualquiera se trata de un delito impersonal.”¹¹⁴

En particular el sujeto pasivo cuando requiere calidad se denomina sujeto pasivo personal; cuando no requiere calidad se conoce como sujeto pasivo impersonal. Del análisis del delito en cuestión se advierte que el sujeto pasivo no puede ser cualquier persona, toda vez que como anteriormente se dijo el sujeto pasivo del delito de defraudación fiscal es, el Estado en su carácter de titular del Tesoro Público, esto es el Fisco Federal.

Por lo que respecta a la clasificación en orden al número de sujetos exigidos por el tipo, se señala; Celestino Porte Petit anota: “En orden al número, la doctrina, divide los delitos en individuales, mono subjetivos o de sujeto único y delitos plurisubjetivos, colectivos, de concurso necesario o pluripersonales.”¹¹⁵ Tomando la idea del maestro Porte Petit, será un tipo de sujeto monosubjetivo, cuando para su realización se requiera la intervención de un sujeto, en cambio será plurisubjetivo cuando sólo exista la tipicidad en razón de dos o más sujetos, que exige necesariamente el tipo.

El delito de defraudación fiscal en orden de números de sujetos activo o pasivo, es el tipo de sujeto monosubjetivo o de sujeto único, por razón de que basta con que sea un solo sujeto activo -para que exista el delito- quien omita total o parcialmente el pago de una contribución u obtenga un beneficio indebido (contribuyente) y el sujeto pasivo, Estado en representación del Fisco Federal

¹¹⁴ Celestino, Porte Petit, Ob Cit Pág 346

¹¹⁵ Ibidem Pág. 348

Por otra parte, se han elaborado algunas otras clasificaciones en cuanto a los tipos penales. Nosotros procedemos sólo a clasificar a nuestro delito en estudio, de acuerdo a la clase de tipo que acoge.

En torno a la descripción objetiva o subjetiva se clasifican en normales y anormales. Los tipos normales se refieren a situaciones objetivas, mientras los anormales se refieren a situaciones subjetivas que deben ser valoradas jurídicamente o culturalmente por el juzgador.

El tipo de defraudación fiscal como ya lo hemos dicho es anormal, ya que varios de sus conceptos como lo son el engaño, el aprovechamiento de error, el beneficio indebido y el perjuicio, son conceptos que deben ser valorados subjetivamente por el juzgador.

En torno a su ordenación metodológica se clasifican en básicos, especiales y complementados. Siguiendo este orden de ideas, es un tipo básico aquel en que cualquier lesión del bien jurídico hasta por sí solo para integrar un delito, los tipos básicos constituyen la espina dorsal del sistema de la parte especial del Código Penal. Son tipos especiales los que se forman por el tipo básico y una circunstancia ajena que forma un nuevo tipo y hace desaparecer la aplicación del tipo básico; y son tipos complementados los que se integran con el básico y una circunstancia particular.

El delito de defraudación fiscal es, según esta clasificación, un tipo especial privilegiado. Es especial porque el tipo base es el fraude genérico, con la circunstancia especial que se omite el pago de alguna contribución y el sujeto pasivo sea el Fisco Federal. Es privilegiado pues mientras que el delito de fraude genérico se señala que en el monto de lo defraudado supera las 500 veces el salario mínimo la pena será de tres a doce años y multa hasta 120 veces el salario mínimo, el delito de defraudación fiscal la mayor penalidad es de tres a nueve años de prisión si el monto de lo defraudado, incluyendo actualización y recargos excede de N\$100,000.00 es decir que en el fraude genérico con un

monto mucho menor se alcanzan penas mayores que en el delito de defraudación fiscal

En función a su autonomía o independencia se clasifican en autónomos o subordinados. Los primeros son aquellos que tienen *vida propia*, sin depender de otro tipo y los segundos si dependen de otro tipo que es independiente y al cual se subordinan.

De acuerdo con esta clasificación la defraudación fiscal es un delito autónomo, pues tiene *vida propia* ya que no depende de otro tipo.

Por su formulación se clasifican en causísticos y amplios. Los tipos de formulación causística son aquellos en los que se prevén varias formas de ejecutar el ilícito, los tipos de formulación amplia son aquellos en los que se describe una conducta única en donde caben todos los modos de ejecución, pudiendo el sujeto activo llegar al mismo resultado por diversas vías.

El delito de referencia, según la anterior clasificación es causístico alternativo, puesto que en la ley se determina en dos formas de cometer el ilícito, siendo éstas por falta del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal y es alternativo porque no se requiere que se presenten las dos hipótesis, basta con que se cometa una de éstas

En torno a la tutela y alcance penal se clasifican en tipos de daño o de peligro. Son de daño cuando protege al bien jurídico tutelado frente a su destrucción o disminución y en los de peligro se busca proteger el bien jurídico de la *probable* causación del daño. De lo antes expuesto se desprende que el delito en estado es un tipo de daño, pues su descripción gira en torno a la efectiva lesión de bien jurídico que protege que en el caso particular es la Hacienda Pública.

Por último en torno a la unidad o pluralidad de bienes tutelados son tipos simples o complejos. El tipo penal será simple cuando tutele un sólo bien jurídico, mientras que los tipos complejos tutelan dos o más bienes jurídicos. el tipo de defraudación fiscal es simple en virtud de que únicamente protege a un bien jurídico tutelado que es la Hacienda Pública.

Atipicidad

La atipicidad representa el aspecto negativo de la tipicidad, y existe ésta cuando falta alguno o algunos de los elementos del tipo requeridos por la descripción legal. Esto es cuando en nuestro delito en estudio falte alguno o algunos de los elementos típicos estudiados con antelación. La conducta realizada en tales circunstancias resultará atípica.

Si la tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo, la atipicidad es la falta de adecuación de la conducta al tipo, es decir, cuando la conducta en concreto no se ajuste exactamente a la descripción legal de la conducta en abstracto. Es conveniente distinguir entre la falta de tipo y atipicidad; la primera se da cuando hay una ausencia total del tipo, es decir, cuando en el catálogo de delitos no es incluida una conducta, la segunda se da cuando si hay tipo, pero la conducta *no se amolda exactamente al tipo*.

En el artículo 15 del Código Penal en su fracción segunda, se establece como causas de exclusión del delito la atipicidad.

Artículo 15. El delito se excluye cuando:

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

Las causas por las que se pueda presentar la atipicidad pueden reducirse a las siguientes:

Ausencia de la calidad o del número exigido por la ley en cuanto a los sujetos activo o pasivo En el caso de defraudación fiscal que el sujeto activo no sea contribuyente de un crédito fiscal o que no esté contemplado en el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación o que el sujeto pasivo no sea el Estado en representación del Fisco Federal Si falta el objeto material o el objeto jurídico, esto sería que no se dañara la Hacienda Pública Federal, es decir, el patrimonio del Estado.

Falta de referencias temporales o espaciales y medios comisivos señalados por la ley; como el delito de defraudación fiscal no hace referencia espacial o temporales, no puede haber falta de ellas y en cuanto a los medios comisivos señalados por la ley son el engaño o aprovechamiento del error, por lo tanto si no se utilizan estos medios no se configurará el tipo.

Paralelamente habrá atipicidad por falta de los elementos subjetivos del injusto; como se explicó anteriormente, los elementos subjetivos del tipo son normativos o subjetivos. Los normativos en el caso de defraudación fiscal son el beneficio indebido y el perjuicio al Fisco Federal, por lo tanto si falta alguno de estos elementos normativos, no se configurará el tipo. El elemento subjetivo del injusto es la intención anímica de omitir el pago de una contribución o la de obtener un beneficio con perjuicio del fisco federal, así pues, si falta esta condición anímica especial dolosa del sujeto, no se encuadrará la conducta al tipo

4.3 Antijuricidad, causas de justificación.

Haremos a continuación el estudio del Tercer elemento antijuricidad que es parte esencial para la integración del delito.

Tradicionalmente se ha entendido la antijuricidad como lo contrario a la norma penal; la conducta antijurídica es aquella que viola una norma penal tutelar

de un bien jurídico, al no ser que se encuentre amparada por una causa de licitud o justificación

Para que una conducta pueda ser considerada como ilícita, es necesario no sólo que cumpla con la tipicidad, sino también que sea antijurídica y culpable. Es pues la antijuricidad uno de los elementos esenciales del delito y comúnmente se dice que la antijuricidad es lo contrario a derecho sin embargo esta definición sólo nos sirve de punta de partida pues falta esclarecer que es lo contrario a derecho Existen infinidad de opiniones sobre el concepto de antijuricidad entre las que podemos citar las siguientes:

Raúl Carranca y Trujillo al hablar de la antijuricidad establece: "entenderemos por antijuricidad la oposición a la norma de cultura reconocida por el Estado, cuando decimos oposición a las normas no nos referimos a la ley, sino aquellas órdenes y prohibiciones por los que una sociedad exige el comportamiento que corresponde a sus intereses, cuando esas normas de conducta son reconocidas por el Estado, la oposición a ellas constituye lo antijurídico".¹¹⁶ El maestro Fernando Castellanos Tena, considera que la antijuricidad es: "la violación del valor o bien protegido a que se contrae el tipo penal respectivo."¹¹⁷

Según Mariano Jiménez Huerta: "lo antijurídico implica desvalor, surge como un predicado de la conducta expresado negativamente y significa una reprobación jurídica que recae sobre el hecho al ser éste puesto en relación y contraste con las esencias ideales que integran el orden jurídico."¹¹⁸ Siguiendo la evolución de la antijuricidad, diremos que el derecho Penal se constituye por un conjunto de normas dirigidas a motivar al ciudadano contra el delito, por medio de

¹¹⁶ Raúl, Carranca y Trujillo Derecho Penal Mexicano 13ª Edición Ed Porrúa, S A , México 1990 Pág. 24.

¹¹⁷ Fernando, Castellanos Tena. Ob. Cit Pág 203

¹¹⁸ Mariano, Jiménez Huerta Derecho Penal Mexicano 5ª Edición Ed Porrúa, S A , México, 1985 Pág 208

prohibiciones o mandatos respaldados por la amenaza de una pena. Un hecho antijurídico es un hecho prohibido o distinto al ordenado por la norma. Por último Luis Jiménez de Asúa, dice que la antijuricidad como lo contrario a derecho es insuficiente y es por eso que se completa por negaciones: "Será antijurídico todo hecho definido en la ley y no protegido por las causas justificantes, que se establecen de un modo expreso."¹¹⁹

La antijuricidad es un elemento esencial para la integración del delito, significa que el delito constituye una violación del derecho, o sea contradicción al derecho por lo tanto, toda conducta humana para ser delictuosa ha de ser antijurídica. Sin embargo no basta una antijuricidad cualquiera a la infracción de una ley para que exista un delito, debe ser la infracción a una ley penal.

Antes de estudiar como se establece la antijuricidad en el delito de referencia; veremos la determinación de la esencia de la antijuricidad la cual se ha tratado de explicar con diversos criterios objetivo o subjetivo y formal o material

El primer criterio analiza lo antijurídico en función de la conducta objetivamente juzgada. La posición objetiva considera que la determinación de lo antijurídico debe hacerse con base exclusiva en la objetiva conducta, pues lo antijurídico no es otra cosa que ofensa a los normas de valoración recogidas en el ordenamiento jurídico. Ahora bien, el delito de defraudación fiscal, es un tipo que es objetivamente antijurídico y que requiere de un elemento subjetivo del injusto, el ánimo de lucro, lo cual hace que por tal circunstancia, la antijuricidad en este delito se vuelva subjetiva.

La posición subjetiva considera la antijuricidad en función de sujeto activo, considerando que no basta la simple oposición de la conducta con el

¹¹⁹ Luis, Jiménez de Asúa Ob Cit Pág 268

orden jurídico, se requiere que la misma pueda reprocharse al sujeto activo. Esta posición por lo tanto confunde la culpabilidad y la antijuricidad.

El segundo criterio pretende determinar la esencia de lo antijurídico desde un punto de vista formal o material. La antijuricidad es formal por cuanto se opone a la ley del Estado y material por cuanto afecta los intereses protegidos por dicha ley. El contenido formal es la violación del precepto positivo derivado de los órganos del Estado, es decir, el atentado contra el derecho penal, mientras que el contenido material consiste en la lesión o puesta en peligro de los bienes jurídicos o del interés jurídicamente protegido. En el aspecto formal importa la violación al precepto positivo y en el aspecto material importa la violación al objeto jurídico tutelado por la norma.

Resumiendo el tipo de defraudación fiscal, dado el principio constitucional de legalidad, tiene por base la antijuricidad formal, pues la conducta que se considera ilícita está perfectamente encuadrada en un modelo legal; artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, es materialmente antijurídica en cuanto lesiona el bien jurídico tutelado por la norma, que consideramos es el activo patrimonial del sujeto pasivo (Fisco Federal); es objetivamente antijurídica, pues necesariamente tan sólo es contraria la conducta a las normas del derecho, sin requerirse que quede subsumido el dolo en la antijuricidad. Finalmente por lo que hace el aspecto subjetivo, consideramos que no existe, en razón de que un elemento del delito no puede quedar comprendido en otro, es decir, dada la prelación lógica existente entre los elementos del delito, la antijuricidad antecede a la culpabilidad por lo que es imposible que esta última quede subsumida en la primera.

Causas de Justificación.

La ausencia de antijuricidad se da cuando la conducta típica está en aparente oposición al Derecho, y sin embargo no es antijurídica por mediar una causa de justificación. Por lo tanto las causas de justificación representan el elemento negativo de la antijuricidad.

Luis Jiménez de Asúa, define a las causas de justificación como: "Son causas de justificación las que excluyen la antijuricidad de una conducta que puede subsumirse en un tipo legal; esto es, aquellos actos u omisiones que revisten aspectos de delito, figura delictiva, pero en los que falta, sin embargo el carácter de ser antijurídicos, de contrarios a derecho, que es el elemento más importante del Crimen."¹²⁰ Fernando Castellanos Tena opina que: "Las causas de justificación son aquellas condiciones que tienen el poder de excluir la antijuricidad de una conducta típica"¹²¹

Dogmáticamente las causas de justificación están recogidas en el artículo 15 del Código Penal. Así consideramos que las causas de justificación o exclusión del delito que recoge nuestro ordenamiento y que tiene por fundamento el principio de interés preponderante; son las siguientes: legítima defensa, estado de necesidad, cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho

A continuación analizaremos cada una de estas causas de justificación para determinar si tienen aplicación en el delito de Defraudación Fiscal.

Legítima defensa, el artículo 15 del Código Penal para el Distrito Federal en materia de fuero común y para toda la República en Materia de fuero Federal señala en su fracción IV.

Artículo 15 el delito se excluye cuando:

¹²⁰ Ibidem Pág 284

¹²¹ Fernando, Castellanos Tena Ob Cit Pág. 183.

IV.- Se repela una agresión real, actual o inminente y sin derecho, en protección de bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que exista necesidad de la defensa y racionalidad de los medios empleados y no medie provocación dolosa suficiente e inmediata por parte del agredido o de la persona a quien se defiende.

Sobre el concepto de legítima defensa existen numerosas opiniones tal es el caso de Celestino Porte Petit que nos dice que es: "el contraataque (o repulsa) necesario y proporcional a una agresión injusta, actual o inminente que pone en peligro bienes propios o ajenos, aún cuando haya sido provocada insuficientemente".¹²² Francisco Pavón Vasconcelos al hablar de legítima defensa establece: "La legítima defensa es la repulsa inmediata, necesaria proporcionada a una agresión actual e injusta, de la cual deriva un peligro inminente para bienes tutelados por el derecho."¹²³ Para nosotros la legítima defensa es la acción que es necesaria para repeler una agresión real y grave por parte de quien se defiende.

Se presumirá como defensa legítima, salvo prueba en contrario el derecho daño a quien por cualquier medio trate de penetrar, sin derecho, al hogar del agente, al de su familia, a sus dependencias o a las de cualquier persona que tenga la obligación de defender, al sitio donde se encuentren bienes propios o ajenos, respecto de los que exista la misma obligación; o bien, lo encuentre en alguno de aquellos lugares en circunstancias tales que revelen la probabilidad de una agresión.

Los elementos de la legítima defensa son;

La repulsa por parte del sujeto activo de;

Una agresión real, actual o inminente e injusta, es decir sin derecho;

Proteger bienes jurídicos propios o ajenos;

¹²² Celestino, Porte Petit Ob Cit Pág 394

¹²³ Francisco, Pavón Vasconcelos Ob Cit Pág. 309

Siempre que exista necesidad de la defensa, racionalidad en los medios y no medie provocación por parte del agredido o de la persona a que se defiende.

Es por lo tanto evidente que no puede ser una causa de justificación para la defraudación fiscal la legítima defensa, puesto que no puede alegarse que el cobro de las contribuciones sea una agresión sin derecho.

Estado de necesidad, en la fracción V del artículo 15 del Código Penal se define al estado la necesidad de la siguiente manera:

Artículo 15 El delito se excluye cuando:

V.- *Se obre por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado dolosamente por el agente, lesionando otro bien de menor o igual valor que el salvaguardado siempre que el peligro no sea evitable por otros medios y el agente no tuviere el deber jurídico de afrontarlo.*

Los elementos que se desprenden de la anterior definición son:

Que exista una situación de peligro, real, actual o inminente,

Que dicha amenaza recaiga sobre cualquier bien jurídicamente tutelado (propio o ajeno);

Que ese peligro no haya sido ocasionado intencionalmente por el agente,

Que exista una ataque por parte de quien se encuentre en el estado necesario;

Lesionando bienes jurídicos de igual o menor valor que el salvaguardado;

No existiendo otro medio para evitar el peligro,

Que el agente no tenga el deber jurídico de afrontarlo.

De los anteriores elementos se desprende que tampoco se puede alegar estado de necesidad en la defraudación fiscal por las siguientes consideraciones. Luis Jiménez de Asúa, considera que el estado de necesidad

es: "una situación de peligro actual a los intereses protegidos por el derecho, en la cual no queda otro remedio que la violación de los intereses de otro, jurídicamente protegidos."¹²⁴ José Almaraz, dice que el estado de necesidad es: "una situación de peligro actual, grave e inminente, que forza a ejecutar una acción u omisión delictuosa para salvar un bien propio o ajeno."¹²⁵

A pesar de que mucho contribuyentes consideran que el panorama fiscal es desolador y en su opinión su situación es grave, el contribuyente debe prever la ocasión en que deba cumplir con sus obligaciones fiscales. Por lo tanto como si se tiene el deber jurídico de afrontar el peligro, no se cumple tampoco con este requisito.

Además en esta fracción se estipula que el sujeto en estado de necesidad lesiona, otro bien de igual o menor valor que el salvaguardado. Por lo tanto partiendo de la premisa que el interés general debe predominar sobre el particular, podemos concluir que la Hacienda Pública reviste mayor jerarquía que el interés de un particular. Por lo anterior podemos establecer que aquel que defrauda al Fisco Federal no está lesionando un bien de menor o igual valor que el salvaguardado, sino por el contrario uno de mayor importancia.

Cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho, en la fracción VI del multicitado artículo 15 del Código Penal para el Distrito Federal se establece tanto el cumplimiento de un deber como el ejercicio de un derecho de la siguiente manera:

Artículo 15 El Delito se excluye cuando:

VI.- La acción o la omisión se realicen en cumplimiento de un deber jurídico o en ejercicio de un derecho siempre que exista necesidad racional del

¹²⁴ Luis, Jiménez de Asúa Ob. Cit Pág 352.

¹²⁵ Cit Por Francisco, Pavón Vasconcelos, Ob. Cit. Pág 321

medio empleado para cumplir el deber o ejercer el derecho, y que este último no se realice con el sólo propósito de perjudicar a otro.

A continuación procederemos a dar los conceptos y generalidades de cada uno de ellos.

El cumplimiento de un deber consiste según Raúl Carranca y Trujillo en: "El que por razón de su situación oficial o de servicio está obligado o facultado para actuar en la forma en que lo hace, pero el límite de la ilicitud de su conducta se encuentra determinado por la obligación o facultad ordenado o señalado por la ley."¹²⁶ Así Ranieri nos dice que hay; "cumplimiento de un deber cuando alguien debe comportarse como se comporta, por que una norma jurídica o una orden obligatoria de la autoridad pública se lo impone."¹²⁷

Los elementos que debe contener esta causa de justificación son:

Realizar lo mandado por la ley;

Lesionando o poniendo en peligro un interés legalmente tutelado, pero que este no sea su único propósito.

Siempre que racionalmente sea necesario el medio empleado.

Del análisis minucioso de estos elementos y aplicándolos al delito en estudio, se desprende que más que una causa de justificación, en estricto sentido, sería una exención fiscal, es decir, un régimen de excepción el cual impide la configuración de los elementos del delito, por lo tanto no puede presentarse el cumplimiento de un deber en la defraudación fiscal como causa de justificación pues si la ley obliga a algún contribuyente a omitir total o parcial del pago de contribuciones entonces está concediendo una exención. En razón de que si la ley obliga al contribuyente a la omisión parcial o total de alguna

¹²⁶ Ibidem. Pág 334

¹²⁷ Cit Pot Celestino, Porte Petit Ob. Cit Pág 475

contribución, entonces no se puede hablar de engaño o aprovechamiento de error, ni obtención de un beneficio indebido.

El ejercicio de un derecho es para Celestino Porte Petit: “ el ejercicio de una facultad que concedida a un sujeto por la norma permisiva o contra la norma para la satisfacción de un interés más valioso, consiguientemente que prepondera sobre el interés antagónico ”¹²⁸ O como lo dice Antolisei: “el ejercicio del derecho posee eficacia eximiente por razón de que si el ordenamiento jurídico, atribuido a una persona una determinada facultad, quiere decir, que ha establecido el predominio de su interés sobre los que se contraponen”.¹²⁹

Los elementos del ejercicio de un derecho como causa de justificación son los siguientes:

Realizar lo permitido por la ley;

Lesionando o poniendo en peligro un interés legalmente tutelado, pero que no sea este su único propósito;

Siempre que racionalmente sea necesario el medio empleado.

Si la ley permite realizar alguna omisión en el pago de contribuciones y efectivamente se ejercite ese derecho conferido, *no puede hablarse de delito de defraudación fiscal*. Al igual que en el cumplimiento de un deber, en estricto sentido, esta omisión no es una causa de justificación sino una exención fiscal, es decir un régimen de excepciones, que como se estableció con anterioridad, los regímenes de excepción inhiben la configuración de la hipótesis típica al presentarse una situación que no coincida con la que la ley señala como hecho generador del delito.

¹²⁸ Celestino, Porte Petit Ob Cit Pág 401

¹²⁹ Idem

Por lo tanto, al igual que en el cumplimiento de un deber el ejercicio de un derecho tampoco puede ser considerado como una causa de justificación ya que el que ejercita un derecho conferido en la ley no se puede decir que dañe o lesione intereses jurídicamente protegidos pues se trata de casos de excepción determinados expresamente en la ley.

4.4 Imputabilidad, Inimputabilidad

La imputabilidad es considerada por varios autores como parte del delito, para otros es un mero presupuesto del delito o de la culpabilidad. Nosotros consideramos la imputabilidad como un presupuesto de la culpabilidad, pues para que un sujeto sea culpable es necesario que sea imputable

La imputabilidad es conceptualizada como la capacidad de entender y querer en el campo del derecho penal. Fernando Castellanos Tena piensa que la imputabilidad es el soporte básico y especialísimo de la culpabilidad, luego la: "imputabilidad es el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mental en el autor, en el momento del acto típico penal, que lo capacitan para responder del mismo".¹³⁰ Luis Jiménez de Asúa nos dice respecto a la imputabilidad, que: "ésta afirma la existencia de una relación de causalidad psíquica entre el delito y la persona", y que "el concepto clásico de la imputabilidad se basa en la existencia del libre albedrío y de responsabilidad moral"¹³¹ Ignacio Villalobos entiende por imputabilidad: "en tecnicismo que se refiere a la capacidad del sujeto; capacidad para dirigir sus actos dentro del orden jurídico y que, por tanto, se hace posible la culpabilidad".¹³² Para Edmund Mezger la imputabilidad significa "la capacidad de cometer culpablemente hechos punibles"¹³³

¹³⁰ Fernando, Castellanos Tena. Ob Cit Pág 218.

¹³¹ Luis, Jiménez de Asúa Ob Cit Pág 326

¹³² Ignacio, Villalobos. Ob Cit Pág 277

¹³³ Edmund, Mezger. Ob Cit Pág 201

Ya hemos afirmado, que para nosotros la imputabilidad constituye un presupuesto de la culpabilidad, la imputabilidad es la capacidad de entender y querer, es decir, la capacidad psíquica suficiente de desarrollo y salud mental de conocer lo ilícito del hecho realizado y conducirse de acuerdo a esa comprensión.

La imputabilidad en el derecho penal se puede equiparar a la capacidad en el derecho civil. En el derecho civil para que una persona pueda llevar a cabo actos válidos es indispensable que sea capaz. Desde el punto de vista penal, para que un sujeto pueda ser considerado culpable es necesario que sea imputable, es decir que tenga la capacidad de obrar penalmente. De lo anterior se desprende que la imputabilidad puede ser entendida como la capacidad para ser culpable, y por lo tanto es un presupuesto indispensable de la culpabilidad. Sin imputabilidad no puede haber culpabilidad.

La imputabilidad se refiere a las calidades del sujeto y no a las calidades del acto del sujeto. Estas calidades del sujeto deben ser tales que le permitan querer y entender en el campo del derecho penal, es decir que le permitan al sujeto conocer lo ilícito de su acto y quiera realizarle.

Podemos decir que la imputabilidad requiere de dos elementos que pueden ser: La capacidad de entender "intelectual" y la capacidad de querer "volitiva", sólo pueden llevarse a cabo si el sujeto no está privado de sus facultades mentales ya sea por falta de salud o desarrollo en el momento del acto típico penal. Por lo tanto son las calidades de salud y desarrollo mental las que permiten al sujeto querer y entender, y así poder ser considerado imputable. De lo anterior se desprende que el sujeto activo del delito de defraudación fiscal debe tener, al momento de cometer el ilícito, las facultades necesarias de desarrollo mental y salud que le permitan querer y entender la conducta que está llevando a cabo para así poder responder de sus actos.

Así entendida la imputabilidad del sujeto activo, en el delito en estudio, será un presupuesto indispensable para que aquél individuo contribuyente pueda

obrar dolosamente, dado que esta especie de culpa es la única por la que se puede realizar tal ilícito

Inimputabilidad.

Como quedó asentado, la imputabilidad no es el elemento del delito sino presupuesto de la culpabilidad. La culpabilidad si es uno de los elementos del delito, de tal manera que la ausencia de imputabilidad, la "Inimputabilidad", impide la culpabilidad y por lo tanto la configuración del delito

La inimputabilidad constituye el aspecto negativo de la imputabilidad. Las causas de inimputabilidad son, pues, todas aquellas capaces de anular o neutralizar el desarrollo de la salud mental o el trastorno mental, en cuyo caso el sujeto carece de la aptitud mental y psicológica para cometer delitos.

Luis Jiménez de Asúa establece que: "son causas de inimputabilidad la falta de desarrollo y la salud de la mente, así como los trastornos pasajeros de las facultades mentales que privan o perturban en el sujeto la facultad de conocer el deber, esto es aquellas causas en las que si bien, el hecho típico y antijurídico, no se encuentra el agente en condiciones de que se pueda atribuir el acto que perpetró"¹³⁴

Si la imputabilidad se refiere a las calidades del sujeto que le dan capacidad para poder ser culpable, la inimputabilidad es la falta de esas calidades del sujeto que se exigen para que pueda entender y querer en el campo del derecho penal, es decir, la falta de las condiciones mentales del sujeto "salud y madurez" que deben existir en el momento de la comisión del acto típico y así poder ser culpable.

¹³⁴ Luis, Jiménez de Asúa Ob Cit Pág 339

De acuerdo con Miguel Ángel García Domínguez, por inimputabilidad debe entenderse: "aquellas circunstancias capaces de anular o neutralizar la madurez o salud mental, con lo que impide el ejercicio de las facultades de conocimiento y voluntad, y consecuentemente, no permiten conocer y valorar el deber de respetar la norma ni inhibir los impulsos ilícitos"¹³⁵

Dogmáticamente la inimputabilidad, como ya hemos señalado, está regulada en el artículo 15 fracción VII, del Código Penal, y de acuerdo con la reforma publicada en el Diario oficial de la federación el día 10 de enero de 1994 quedo de la siguiente manera:

Artículo 15. El delito se excluye cuando:

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

Cuando la capacidad a que se refiere el párrafo anterior sólo se encuentra considerablemente disminuida, se estará a lo dispuesto en el artículo 69 bis del Código Penal citado. Las causas de imputabilidad mencionadas en esta fracción "Padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado" si se puede presentar en el delito de defraudación fiscal, pues el sujeto activo queda privado de sus facultades mentales ya sea temporal o permanentemente y por lo tanto no quiere o no entiende el significado de su conducta. De tal manera que si algún sujeto cae en alguna de estas hipótesis deberá estar sujeto a lo previsto en el capítulo V Título Tercero del Código multicitado

¹³⁵ Miguel Ángel, García Domínguez. Teoría de la Infracción Fiscal. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1982. Pág. 183

4.5 Culpabilidad, Inculpabilidad.

Podemos decir, que el aspecto de la culpabilidad es uno de los más importantes y delicados en el estudio de cualquier delito: "La culpabilidad "es el reproche que ha de hacerse al autor de una conducta punible, a la cual le liga un nexo psicológico motivado, que con su comportamiento pretendía un fin, o cuyo alcance le era conocido o conocible, siempre que se le hubiera podido exigir que procediera conforme a la norma."¹³⁶

El delito de defraudación fiscal es eminentemente intencional, ya que requiere un especial estado anímico encaminado a la realización de la conducta ilícita. Esto es debido a que en el delito de referencia el tipo requiere un acto de conocimiento y uno de voluntad; conocimiento de la realidad y el hecho de dar a conocer datos falsos como verdaderos o el aprovechamiento del falso conocimiento que tiene el sujeto pasivo, los cuales son suficientes para calificar a la defraudación fiscal como un delito que requiere un dolo específico. El dolo en el delito a estudio únicamente puede presentarse en forma directa pues la voluntad del sujeto debe estar encaminada específicamente a la realización del resultado.

Como quedó establecido, la imputabilidad es el presupuesto indispensable para la existencia de la culpabilidad. Sergio Vela Treviño sostiene que la culpabilidad: "es el resultado del juicio por el cual se reprocha a un sujeto imputable haber realizado un comportamiento típico y antijurídico, cuando le era exigible la realización de otro comportamiento diferente, adecuado a la norma".¹³⁷ Según Edmund Mezger: "La culpabilidad es el conjunto de los presupuestos que fundamentan el reproche personal al autor por el hecho punible que ha

¹³⁶ Ibidem Pág 204

¹³⁷ Sergio, Vela Treviño Culpabilidad Inculpabilidad Trillas, México, 1977 Pág 201.

cometido "¹³⁸ Por último Luis Jiménez de Asúa, define a la culpabilidad como: "el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica" ¹³⁹ Sobre la naturaleza jurídica de la culpabilidad existen varias corrientes, últimamente se habla de Teoría finalística, pero tradicionalmente se alude a la Teoría psicologista y Teoría normativa.

Teoría psicologista, considera que la culpabilidad es un nexo intelectual emocional que liga al individuo con su acto. Esta Teoría considera al acto y no al resultado de su acto pues de lo contrario únicamente sería doloso. Los elementos que reconocen a la culpabilidad son el volitivo (voluntad) y el intelectual (conocimiento) nosotros consideramos que la concepción psicológica de la culpabilidad, se basa en un nexo psicológico entre el sujeto y su conducta o entre el sujeto y el resultado producido.

La teoría normativa, establece que la culpabilidad no radica en la *psique del sujeto sino que es la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica* a la luz de las normas del deber, es un juicio de reproche, los elementos de la culpabilidad según la Teoría normativa son: el conocimiento de la antijuricidad del hecho y la reprochabilidad del comportamiento antijurídico. Para esta Teoría, la culpabilidad es el reproche personal a un sujeto imputable y autor de una conducta antijurídica, en virtud de que teniendo conocimiento de su ilícito debiendo y pudiendo observar las normas del derecho es decir, de motivarse en la norma, que le era exigible a otra conducta diversa a la que realizó.

Nuestro Código Penal se adhiere a la Teoría psicologista al considerar a la culpabilidad como un nexo psicológico del sujeto con su acto. Por lo tanto los elementos esenciales de la culpabilidad son la voluntad (elemento volitivo) y el conocimiento (elemento intelectual). Nosotros definimos a la culpabilidad como el

¹³⁸ Edmund, Mezger Ob Cit Pág 189.

¹³⁹ Luis, Jiménez de Asúa Ob Cit Pág. 352

nexo psicológico del sujeto activo y que le une a su conducta con la lesión al bien jurídico tutelado

Según las formas en las que puede manifestarse la relación entre la voluntad del sujeto y el resultado causado por el mismo, se desprenden las distintas especies de culpabilidad. Tradicionalmente se han distinguido únicamente al dolo y a la culpa como las dos formas de la culpabilidad. Sin embargo en el Código Penal antes de la reforma del 10 de enero de 1994 se establecían las formas de culpabilidad de la siguiente manera

Artículo 8 - Los delitos pueden ser:

- 1.- Intencionales.
- 2.- No intencionales o de imprudencia
- 3.- Preterintencionales

Artículo 9.- Obra intencionalmente el que, conociendo las circunstancias del hecho típico, quiere o acepta el resultado prohibido por la ley.

Obra imprudencialmente el que realiza el hecho típico incumpliendo un deber de cuidado, que las circunstancias y condiciones personales le imponen

Obra preterintencionalmente el que causa un resultado típico mayor al querido o aceptado, si aquel se produce por imprudencia

Como podemos observar antes de la citada reforma la culpabilidad podía presentarse además de las formas tradicionales; dolo y culpa en forma de preterintención.

Por lo que hace al delito de defraudación fiscal antes de la multicitada reforma, no podía presentarse en forma preterintencional debido que para que pudiera llevarse al cabo el engaño o aprovechamiento del error era indispensable que se encaminara la voluntad consciente a la ejecución del delito. Ahora nuestro

Código Penal únicamente reconoce los delitos dolosos y culposos, como lo señalan los artículos siguientes

Artículo 8.. Las acciones y omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente

Artículo 9 Obre dolosamente el que conociendo los elementos del Tipo Penal, o previendo como posible el resultado Tipico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la Ley y,

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

Dogmáticamente, la especie de culpabilidad "dolo" está definida en el artículo 9 párrafo primero del Código Penal El dolo ha sido clasificado por la doctrina según diversos criterios, sea por su nacimiento, contenido, intensidad etc , atendiendo a la voluntad y al resultado se clasifica de la siguiente manera

Dolo Directo.- La voluntad coincide con el resultado En el delito de defraudación fiscal, éste ocurre cuando el sujeto busca y consigue engañar a la autoridad o se aprovecha del error en que se encuentra esta consiguiendo uno de los dos resultados o ambos, que contempla la ley en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, es decir, la omisión Total o Parcial del pago de alguna contribución o la obtención de algun beneficio indebido

Dolo Indirecto - La voluntad no esta encaminado a producir el resultado Tipificado, pero se tiene la certeza de que se causará El agente se propone un fin, y sabe que emergerán otros hechos tipicos que no constituyen su propósito pero su seguro emergimiento no lo hace desistir.

Dolo Indeterminado.- El sujeto tiene la voluntad de delinquir sin proponerse un resultado delictivo específico. El resultado que efectúa el sujeto es cualquiera. Y por último el dolo eventual, en esta especie de dolo, el sujeto busca producir un resultado tipificado, y hay una posibilidad de que se produzca otro resultado pero que no es querido por él. La diferencia entre el dolo indeterminado y el eventual reside en que en el primero hay certeza de que se producirá un resultado que no es querido, mientras que en el segundo no hay certidumbre, únicamente hay conocimiento de una posibilidad de que se produzca el resultado tipificado no querido.

Como es de apreciarse, el delito de defraudación fiscal únicamente puede presentarse como dolo directo. Ninguna de las otras especies de dolo es posible, por su particular forma de llevarlo al cabo, la voluntad del sujeto, necesariamente debe estar encaminada al engaño o al aprovechamiento del error de las autoridades fiscales.

La segunda forma de culpabilidad que señala el Código Penal es la culpa, como anteriormente lo señalamos la culpa se encuentra definida en el segundo párrafo del artículo 9 del ordenamiento jurídico antes citado. Doctrinariamente se clasifica a la culpa de la siguiente manera:

Culpa consciente.- La voluntad no está encaminada a la realización del acto ilícito. El sujeto ha previsto la posibilidad de que se realice el Tipo penal pero espera que no ocurra. **Culpa inconsciente,** la voluntad no está encaminada a la realización del acto ilícito y el sujeto no previó el resultado previsible

Por otra parte, en nuestro delito a estudio es imposible que se pudiera dar la culpa, en virtud de que como hemos mencionado es un delito eminentemente doloso, que requiere inclusive un elemento subjetivo del injusto; el ánimo de lucro, ya que la voluntad del sujeto activo debe estar encaminada a la

realización del engaño o al aprovechamiento del error para obtener un beneficio indebido u omitir el pago de alguna contribución

Inculpabilidad

En cuanto a la inculpabilidad podemos decir que es el aspecto negativo de la culpabilidad, estaremos en presencia de ella, siempre que falte alguno de los elementos de la culpabilidad; que son conocimiento y voluntad.

La inculpabilidad que vamos a estudiar es la que se deriva del concepto psicológico de la culpabilidad, en virtud de que es al que se adhiere nuestro Código Penal.

Serán causas de inculpabilidad todos aquellos factores que supriman los elementos esenciales de la culpabilidad. Por lo tanto para los psicólogos las causas de inculpabilidad serán aquellos factores que afecten el campo volitivo (coacción sobre la voluntad) o el conocimiento (error esencial de hecho e invencible), para los afiliados a la Teoría normativista de la culpabilidad, las causas de inculpabilidad son error (afectan el conocimiento de la antijuricidad) y la no exigibilidad de otra conducta (afecta la reprochabilidad del comportamiento jurídico), para Luis Jiménez de Asúa, las causas de inculpabilidad son "las que absuelven al sujeto en el juicio de reproche."¹⁴⁰

Como nuestro ordenamiento penal se adhiere a la Teoría psicologista, para estar acorde con la dogmática jurídica penal, consideramos que las causas de inculpabilidad deben ser el error de hecho esencial e invencible y la coacción sobre la voluntad

Error es la discordancia o no conformidad, de nuestras ideas con la naturaleza de las cosas. equivocación, desacierto. Concepto equivocado. En

¹⁴⁰ Ibidem Pág 389

otras palabras, el error consiste en la falsa idea que tenemos de algo, ya que no resulta ser tal cual la creamos. La ignorancia es falta de conocimiento total acerca de algo. Tanto la ignorancia como el error son actitudes psíquicas del sujeto en el mundo de relación, aunque con características diversas. La ignorancia es el desconocimiento total de un hecho, la carencia de toda noción sobre una cosa, lo que supone una actitud negativa, en tanto el error consiste en una idea falsa o errónea respecto a un objeto, cosa o situación, constituyendo un estado positivo

Para los fines del derecho, sin embargo, los dos conceptos se identifican, pues tanto vale ignorar como conocer falsamente, o como dice Luis Jiménez de Asúa "en el área de la psicología hay una distinción fundamental entre la ignorancia y el error que se haya en Platón. La primera supone la falta absoluta de toda representación y consiste en una entera ausencia de noción sobre un objeto determinado, es un estado negativo. El error supone una idea falsa, una representación errónea de un objetivo cierto; es un estado positivo. La ignorancia consiste, en suma, en una falta completa de conocimiento, mientras que en el error hay un conocimiento falso." ¹⁴¹

Para nosotros el error consiste en el falso concepto de la verdad, el conocimiento erróneo, la falta de correspondencia entre la realidad de algo y la idea de que de ella tiene el sujeto.

El error se divide en error de hecho, hoy también llamado error de tipo y en error de derecho; el error de hecho esencial y accidental, éste a su vez se subdivide en error en el golpe, error en la persona y error en el delito

Para los efectos penales tiene importancia el error de hecho, error de tipo, pues es sabido que el error de derecho no aprovecha al sujeto, ya que la ignorancia de las leyes a nadie beneficia, principio algo atenuado actualmente,

¹⁴¹ Ibidem Pág 390

con la entrada en vigor del artículo 59 bis del Código Penal. El error de hecho o de tipo, para que anule la culpabilidad, debe ser esencial, es decir, debe recaer en uno o más elementos de la figura delictiva. Aquí el sujeto activo se conduce antijurídicamente, pero por error considera que su conducta es plenamente lícita. El error debe ser también insuperable, invencible, o sea que no puede ser superado por una persona común y con los medios que las circunstancias del caso permitan.

Si el error no es esencial o si es superable, deja subsistentemente la responsabilidad a título de culpa, ocasionando la punibilidad para el sujeto en el supuesto de que el tipo en concreto sólo pueda ser llevado a cabo dolosamente, como es el caso del delito de defraudación fiscal.

El error accidental se produce cuando el error incide sobre elementos accesorios. Todos los casos de error accidental no son causas de inculpabilidad, sino que únicamente tienen relevancia para variar el tipo del delito. El error accidental puede ser, error en el golpe (*aberratio ictus*) se produce cuando el resultado no es el querido pero es equivalente al deseado, error en la persona (*aberratio in personam*) se produce cuando el error recae sobre la persona objeto del delito y error en el delito (*aberratio delicti*) se produce cuando se efectúa un delito distinto al deseado.

La clasificación del error de hecho y derecho se ha visto modernamente substituida en el Derecho Penal por el error de tipo y prohibición. El error de tipo es el falso conocimiento sobre los elementos esenciales que integran el tipo penal. Es decir el sujeto desconoce alguno de los elementos esenciales del tipo y cree que es atípica su conducta. El efecto del error de tipo y del error de prohibición es la destrucción de dolo si el error es invencible y la substitución de la responsabilidad a título de culpa si es vencible; el error de

prohibición puede recaer sobre la norma misma o sobre una causa de justificación.

En la fracción VIII del artículo 15 del Código Penal, se establecen tres hipótesis como causa de exclusión del delito. La primera error de tipo y la segunda y tercera error de prohibición (sobre la norma misma y la justificación putativa)

Artículo 15.- El delito se excluye cuando

VIII - Se realice la acción o la omisión bajo un error invencible

A) Sobre alguno de los elementos esenciales que integran el tipo penal; o

B) Respecto de la ilicitud de la conducta, ya sea porque el sujeto desconozca la existencia de la ley o el alcance de la misma, o porque crea que está justificada su conducta

Si los errores a que se refieren los incisos anteriores son vencibles, se estará a lo dispuesto por el artículo 66 del Código citado.

El apartado "A" se refiere al error de tipo y el "B" al error de prohibición; si es posible que se presenten como causas excluyentes de culpabilidad pues el error invencible recae sobre los elementos esenciales del tipo, y siendo el delito de defraudación fiscal es esencialmente doloso, si pueden presentarse estas causas de inculpabilidad siempre y cuando este error sea de carácter invencible.

Otra causa de inculpabilidad que de acuerdo a la teoría psicológica que sostenemos tiene virtud suficiente para desaparecer la culpabilidad es la coacción, en razón de que la misma hace desaparecer o anular el elemento volitivo del dolo.

Bajo el concepto de coacción se engloban todas aquellas circunstancias que de alguna u otra manera inhiban o afecten la libre voluntad del

sujeto. Estas circunstancias pueden ser físicas o morales; son circunstancias físicas cuando a través del dolor, la fuerza física o la privación de la libertad se coacciona la voluntad y son morales cuando se hacen amenazas que producen en el sujeto un temor fundado

Eugenio Cuello Calón, opina que. "la violencia moral, también denominada coacción, representa la coerción que un mal grave e inminente ejerce sobre el espíritu humano violentando sus determinaciones (vis compulsiva) El individuo que en esta situación ejecuta un hecho delictuoso no se considera culpable porque su voluntad no puede determinarse libremente"¹⁴²

Como causa de inculpabilidad, la coacción debe, considerarse exclusivamente la referencia a la amenaza de sufrir un mal e inminente, es decir, un mal pronto a realizarse. La situación es psicológicamente más próxima a la del estado de necesidad, funciona como causa de justificación, mientras que es imposible acordar ese efecto a la coacción, pues debiendo ella partir de un tercero, la responsabilidad subsistirá siempre.

4.6 Punibilidad, Excusas Absolutorias.

Para finalizar con el estudio de la defraudación fiscal haremos referencia a la punibilidad y a su aspecto negativo. Por punibilidad, debemos entender el merecimiento de una pena en virtud de la comisión de un ilícito penal. La pena representa el castigo legalmente impuesto por el Estado al autor del ilícito, para mantener el orden jurídico.

La punibilidad ha recibido diversos tratamientos en la ciencia jurídica-penal, siendo considerada por algunos autores como elemento del delito y para otros es únicamente consecuencia del mismo. Entre los autores que se adhieren

¹⁴² Eugenio, Cuello Calón. Ob. Cit. Pág. 81

a la primera corriente se encuentran (Cuello Calón y Jiménez de Asúa, entre los que adhieren a la segunda corriente se encuentran Ignacio Villalobos y Castellanos Tena)

Para Eugenio Cuello Calón: "El delito es acción punible. La punibilidad es uno de sus caracteres más destacados. Como ya vimos, para que una acción constituya delito, además de los requisitos de antijuricidad, tipicidad y culpabilidad *debe reunir el de punibilidad, siendo éste de todos ellos, el de mayor relieve penal*"¹⁴³ Luis Jiménez de Asúa, por su parte señala que el elemento que distingue el delito del injusto en general es la pena. "Sólo es delito el hecho humano que al describirse en la ley recibe una pena."¹⁴⁴

Para el maestro Ignacio Villalobos: "La pena es la reacción de la sociedad o el medio de que ésta se vale para tratar de reprimir el delito; es algo externo al mismo y, dados los sistemas de represión en vigor, su constancia ordinaria; por esto es que, acostumbrados a los conceptos arraigados sobre justicia retributiva, suena lógico el decir que el delito es punible; pero ni esto significa que la punibilidad forme parte del delito. Un acto es punible porque es delito, pero no es delito porque es punible."¹⁴⁵ Fernando Castellanos Tena, al respecto destaca que: "La punibilidad, merecimiento de una pena, no adquiere el rango de elemento esencial del delito, porque la pena se merece en virtud de la *naturaleza del comportamiento*."¹⁴⁶

De acuerdo con Miguel Ángel Cortes Ibarra por punibilidad debe entenderse: "La conducta delictiva además de típica, antijurídica y culpable, ha de

¹⁴³ Ibidem Pág 522

¹⁴⁴ Luis, Jiménez de Asúa Ob Cit Pág 426

¹⁴⁵ Ignacio, Villalobos Ob Cit, Pág 212

¹⁴⁶ Fernando, Castellanos Tena Ob Cit Pág. 130

ser punible no es la aplicación efectiva de la sanción al delincuente; es la amenaza que el Estado hace de aplicar una pena al autor del ilícito penal”¹⁴⁷

Nosotros nos adherimos a la primera corriente y consideramos a la pena como una consecuencia más o menos frecuente y habitual del delito; y no como un elemento del mismo. En otras palabras el delito existe con independencia de la punibilidad, pues no es necesario que ésta se presente para que pueda integrarse el mismo. La punibilidad que contiene el delito de defraudación fiscal va en razón al monto de lo defraudado, al efecto se establece en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en su segundo párrafo lo siguiente:

Artículo 108.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de N\$100,000 00, cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión

Cuando no se puede determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

En el segundo párrafo, por lo tanto, se contemplan dos hipótesis de penalidad dependiendo si el monto de lo defraudado excede o no de N\$100,000 00.

En la primera hipótesis se impondrá pena de tres meses a seis años si el monto no rebasa de N\$100,000.00 y la segunda aplicará pena de tres a nueve años si el monto de lo defraudado rebasa de N\$100,000.00; excediendo esta última el terreno medio aritmético de cinco años de prisión

¹⁴⁷ Miguel Angel, Cortés Ibarra Derecho Penal 4ª Edición Cardenas Editor y Distribuidor, México, 1992 Pág 361

En el artículo 399, del Código Federal de Procedimientos Penales antes de la reforma señalaba:

Artículo 399. Todo inculcado tendrá derecho a ser puesto en libertad bajo caución, si no excede de cinco años el término medio aritmético de la pena privativa de libertad que corresponda al delito imputado;

En los casos en que la pena del delito imputado rebase el término medio aritmético de cinco años de prisión y no se trate de los delitos señalados en los siguientes párrafos de este artículo, el juzgador concederá la libertad provisional...

De igual modo, para los efectos del segundo párrafo de este artículo, no se concederá el derecho de libertad provisional respecto a los delitos previstos.. en los artículos, 108, 109 . del Código Fiscal de la Federación.

De lo anterior se desprende que en el delito de defraudación fiscal, el inculcado no podría gozar del beneficio de la libertad bajo caución pues así se señalaba en el último párrafo de este artículo

El artículo 399 reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de enero de 1994, quedo de la siguiente manera:

Artículo 399 Todo inculcado tendrá derecho durante la averiguación previa o el proceso a ser puesto en libertad provisional, inmediatamente que lo solicite, si se reúnen los siguientes requisitos:

- I. Que garantice el monto estimado de la reparación del daño.
- II. Que garantice las sanciones pecunarias que en su caso pueda imponérsele;
- III. Que caucione el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, que la *ley establece en razón del proceso, y*
- IV. Que no se trate de alguno de los delitos señalados como graves en el párrafo último del artículo 194.

En el tercer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación ordena que, cuando no se puede determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión. De lo anterior se desprende que la ley le da el mismo tratamiento punitivo al monto indeterminado de lo defraudado y a la primera hipótesis del segundo párrafo de ese mismo artículo.

Por otro lado, la ley señala que para determinar el monto de la defraudación se estará a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación que establece:

Artículo 108.

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

Como podremos observar, este párrafo no contiene una modalidad temporal del tipo de descripción objetiva, pues no exige que se lleve al cabo la conducta en determinado lapso o período para que se configure el delito de defraudación fiscal. Este párrafo únicamente dispone que factores temporales y cualitativos deben tomarse en cuenta para la determinación del monto de la defraudación fiscal.

Excusas Absolutorias

Por último, las excusas absolutorias representan el aspecto negativo de la punibilidad. Es decir son aquellas circunstancias bajo las cuales aún siendo una conducta típica, antijurídica, imputable a un sujeto y culpable, no le es aplicable una pena.

Miguel Ángel Cortes Ibarra, sostiene que "excusas absolutorias son causas que fundadas en necesidades sociales eliminan la punibilidad y, consecuentemente, al delito mismo, excluyendo la incriminación de la conducta."¹⁴⁸ Para Luis Jiménez de Asúa "son excusas absolutorias las que hacen que a un acto típico antijurídico, imputable a un actor y culpable, no se asocie pena alguna, por razones de utilidad pública, es decir, que son motivos de imputabilidad".¹⁴⁹ Según Fernando Castellanos Tena: "son aquellas causas que dejan subsistente el carácter delictivo de la conducta o hecho, impiden la aplicación de la pena."¹⁵⁰

La diferencia entre las causas excluyentes del delito y las excusas absolutorias consiste en que, mientras en las excluyentes del delito se elimina alguno de los elementos del delito y por lo tanto no se configura impidiendo que nazca la responsabilidad, en las excusas absolutorias si se integra plenamente el delito pero por alguna causa la ley no aplica la pena. Por lo tanto, mientras que las excluyentes del delito eliminan precisamente el delito por faltar alguno de sus elementos, con las excusas absolutorias el delito subsiste pero la pena no se aplica

De lo anterior se desprende que la punibilidad no es elemento del delito sino únicamente un medio de represión del mismo o de lo contrario no podría subsistir delito sin sanción Ignacio Villalobos propone la siguiente clasificación de las excusas absolutorias.

I - Excusas en razón de mínima o primaria delincuencia, con datos que signifiquen falta de verdadera peligrosidad probabilidad de enmienda.

¹⁴⁸ Ibidem Pág 364

¹⁴⁹ Luis, Jiménez de Asúa Ob Cit Pág 433

¹⁵⁰ Fernando, Castellanos Tena. Ob Cit Pág 278

En estas excusas absolutorias se considera el caso de aquel sujeto con una inclinación delincuente nula y por lo tanto una peligrosidad mínima y que comete un delito leve. Tomando en cuenta las consecuencias negativas que representan las penas privativas de la libertad, se estima más propia y efectiva la no punición

II - Excusas en razón de la no exigibilidad de otra conducta.

Para algunos, los que se adhieren a la teoría normativa, la no exigibilidad de otra conducta elimina el elemento culpabilidad, mientras para otros es una excusa absolutoria. Este tipo de excusas se refieren a aquellos casos en que no se sanciona por consideraciones especiales de la bondad, nobleza o generosidad que motivó la conducta

III - Excusas en razón de otros motivos de justicia, de equidad o de conveniencia política-social.

Estas excusas enmarcan todas aquellas que no estén comprendidas en los otros dos apartados.

El Código Fiscal de la Federación, consigna en su artículo 73 primer párrafo la siguiente excusa absolutoria

Artículo 73 No se impondrá multa cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que

- I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales
- II La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, . .

III. La omisión haya sido corregida por el contribuyente con posterioridad a los tres meses siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente, ...

De lo anterior se desprende que esta excusa absolutoria pertenece al primer grupo de calificación, mínima delincuencia y mínima peligrosidad; demostrándose esto con la entrega espontánea del impuesto omitido.

La no exigibilidad de otra conducta, como lo explique anteriormente, para los afiliados a la Teoría normativista ésta es una causa de inculpabilidad, para los afiliados a la concepción psicológica de la culpabilidad, es una excusa absolutoria. Siendo que nuestro Código se afilia a la Teoría psicológica, la no exigibilidad de otra conducta, no debe ser considerada como una causa de inculpabilidad, sino como una excusa absolutoria.

En el artículo 15 fracción IX del Código Penal se establece:

Artículo 15 El delito se excluye cuando,

IX - Atenta las circunstancias que concurren en la realización de una conducta ilícita, no sea racionalmente exigible al agente una conducta diversa a la que realizó, en virtud de no haberse podido determinar a actuar conforme a derecho

Ese es el caso de la no exigibilidad de otra conducta y se presenta cuando no se le puede pedir al sujeto que actúe de una manera diversa a su conducta. En el delito de defraudación fiscal no es posible que se presente el caso de excusa absolutoria

Por otra parte, en relación a la punibilidad señalaremos que los requisitos de procedibilidad son las condiciones que, legalmente deben satisfacerse para proceder en contra de quien a infringido una norma

determinada, así el maestro Guillermo Colín Sánchez nos dice que: "el derecho mexicano reconoce como requisitos de procedibilidad a la querrela, la exhativa y la autorización "¹⁵¹

La querrela es: " el derecho o facultad que tiene una persona a la que se le designa querellante, victima de un hecho ilícito penal, para hacerlo del conocimiento del Procurador de Justicia o del Agente del Ministerio Publico, y con ello dar su anuencia para que se investigue la conducta o hecho."¹⁵²

En la Defraudación Fiscal el fundamento legal del requisito de procedibilidad lo establece el Código Fiscal de la Federación en el artículo 92 facción I que a la letra dice:

Artículo 92. Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico:

I.- Formule querrela, tratandese de los previstos en los artículos 108.

Sin embargo, en el penúltimo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, se señala la extinción del requisito de procedibilidad de la querrela y por lo tanto de la persecución del delito, aun cuando la conducta o hecho originalmente hubiera encuadrado en el tipo penal en la ley.

Artículo 108

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

¹⁵¹ Guillermo, Colín Sánchez Derecho Mexicano de Procedimientos Penales 25ª Edición Ed Porrúa, S A , México, 1995. Pág 321

¹⁵² Ibidem Pág 321

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

proporcionalidad atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y la equidad en que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, es decir, la proporcionalidad consiste en que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, deben de contribuir para los gastos públicos en atención a su respectiva capacidad económica y la equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos de un mismo tributo

4.- El impuesto como crédito fiscal, antes de que nazca, sea determinado, liquidado y exigido, debe cumplir con los elementos básicos que son: sujeto activo representado por la Federación, Distrito Federal o Estado y Municipios; sujeto pasivo, es la persona "física o mora" que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto, además de los responsables solidarios; el objeto que es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; la base es la evaluación en dinero en la que se determina la carga del sujeto; tarifa es la unidad en que se encuadra al sujeto pasivo y por la cual va a ser medido para contribuir y la cuota es la cantidad en dinero o en especie que se percibe.

5 - Hemos visto que la conducta en el delito de Defraudación Fiscal puede presentarse por dos medios que son: el engaño o aprovechamiento del error, y tales medios deben producir el resultado previsto en la ley, dando lugar a la omisión parcial o total en el pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal

En la conducta existe un resultado jurídico, que es la lesión al objeto jurídico representado por el bien jurídico tutelado (Hacienda Publica, patrimonio del Estado) y un resultado material que es la mutación en el mundo exterior de naturaleza física, psíquica o económica descrita por el tipo; en la Defraudación Fiscal consiste en la omisión total o parcial en el pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.

6 - El delito de Defraudación Fiscal, por sí solo no llega a tener sentido si no se cumple con los elementos típicos exigidos por el tipo, y dichos elementos son el presupuesto del delito, el cual consiste en la existencia de un vínculo jurídico entre el Estado en su carácter de titular del Tesoro Público "Sujeto Pasivo" y el contribuyente sujeto de la obligación tributaria "Sujeto Activo"; el bien jurídico tutelado es el activo patrimonial del Estado, el objeto material lo constituyen los créditos fiscales "contribuciones" ; se exige como medios el engaño o el aprovechamiento del error, así como los elementos normativos que deben ser valorados por el juzgador son: la obtención de un beneficio indebido y el perjuicio al Fisco Federal y se requiere de un elemento subjetivo del injusto que se traduce este último en el ánimo de lucro y la violación a una ley fiscal por parte del sujeto activo

7 - En cuanto a la clasificación del tipo en la Defraudación Fiscal este puede ser Autónomo toda vez que tiene vida propia y no depende de otro tipo; especial en razón de que tiene como base al fraude genérico, con la salvedad de que el sujeto pasivo sea el Fisco Federal y se omita una contribución; es un tipo de daño ya que se viola el bien jurídico tutelado que es la "Hacienda Pública"; es privilegiado por que en el fraude genérico la pena será de tres a doce años de prisión si el monto de lo defraudado supera las 500 veces el salario mínimo y en el delito de Defraudación Fiscal la pena mayor es de tres a nueve años de prisión si el monto de lo defraudado excede de N\$ 100,000. Esto es que en el fraude genérico con un monto menor que en la Defraudación Fiscal se alcanza una pena mayor y es un tipo simple ya que protege un solo bien jurídico

8 - En nuestro delito en estudio la antijuricidad formal se presenta cuando la conducta descrita por la ley se lleva a cabo de conformidad con el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y no estar amparada por alguna causa de justificación, y abra antijuricidad material cuando con la conducta se lesione al bien jurídico tutelado.

Las causas de justificación representan el aspecto negativo de la antijuricidad y por la especial forma en que se presentan en el delito de Defraudación Fiscal, con el ánimo de lucro por parte del sujeto activo o sea de manera dolosa no es posible que se presenten en dicho delito.

9 - En el delito de Defraudación Fiscal la imputabilidad se da cuneando el sujeto activo "contribuyente" goza de la capacidad de entender y querer, así el sujeto que carezca de tal capacidad será inimputable.

Las causas de inimputabilidad son todas aquellas capaces de anular o neutralizar en el sujeto el desarrollo de la salud mental, o el trastorno mental, en cuyo caso el sujeto carece de la aptitud mental o psicológica para cometer el delito; la inimputabilidad si se puede presentar en el delito de referencia de acuerdo al artículo 15 fracción VII del Código Penal, y se estará a lo dispuesto en el artículo 69 bis del Código antes citado

10 - Hemos dicho que el delito de Defraudación Fiscal es *eminentemente intencional "doloso"* , ya que en el sujeto se requiere de un especial estado anímico encaminado a la realización de la conducta, en el delito de referencia el tipo exige de un acto de conocimiento y uno de voluntad, conocimiento de la realidad y el hecho de dar a conocer datos falsos como verdaderos o el aprovechamiento del error, por lo cual el delito en estudio es típicamente doloso.

En la culpabilidad existen teorías sobre su naturaleza jurídica las cuales son teoría psicologista la cual considera que la culpabilidad es un nexo intelectual emocional que liga al individuo con su acto y la teoría normativista que establece que la culpabilidad no radica en el psique del sujeto, sino que es la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica.

11.- La inculpabilidad representa el aspecto negativo de la culpabilidad y esta se presentara siempre que falte alguno de los elementos de la culpabilidad que son: la voluntad y el conocimiento, es decir, serán causas de inculpabilidad todos aquellos factores que supriman los elementos esenciales de la culpabilidad y serán aquellos factores que afecten el campo volitivo (conocimiento sobre la voluntad) o el conocimiento (error esencial de hecho e inbensible).

12.- La punibilidad representa el merecimiento de una pena, en razón de la comisión de un ilícito penal. Así la pena constituye el castigo legalmente impuesto por el Estado al autor del delito, la punibilidad en la Defraudación Fiscal se aplica de acuerdo al monto de lo defraudado, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación

Las excusas absolutorias son aquellas que dejan subsistente el carácter delictivo de la conducta o hecho ilícito, es decir, son aquellas circunstancias por virtud de las cuales aun siendo una conducta Típica, Antijurídica, Imputable y Culpable; impiden la aplicación de la pena.

13.- Por lo que respecta a la modificación hecha al artículo 399 del Código Federal de Procedimientos Penales, en la reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación del 10 de enero de 1994*, en nuestra opinión no estamos de acuerdo ya que con esta disposición se otorga una nueva salida al defraudador del fisco en la fracción segunda tercer párrafo del artículo antes citado, para solicitar su libertad provisional aun cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hubiese formulado querrela de conformidad con lo establecido en el artículo 92 fracción I del Código Fiscal de la Federación

14.- Dada esta reforma el autor del delito de Defraudación Fiscal podrá solicitar su libertad provisional durante la averiguación previa o el proceso, de acuerdo a lo señalado en el artículo 399 fracción segunda tercer párrafo del Código Federal de Procedimientos Penales; de igual forma se podrá acoger a lo previsto en el Tercer párrafo del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

15.- Podemos decir, que el medio idóneo para proceder penalmente en la defraudación fiscal es la querrela, así mismo la Secretaría de Hacienda en forma discrecional puede solicitar el sobreseimiento, figura que se ajusta al perdón. En el artículo 108 penúltimo párrafo se establece el caso de extinción del requisito de procedibilidad "querrela".

BIBLIOGRAFÍA.

- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal. 5ª Edición, México, Ed Themis, 1989, p p. 472
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las garantías Individuales. 22ª Edición, México, Ed Porrúa, S.A., 1989, p.p. 780
- CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl Derecho Penal Mexicano. 13ª Edición, México, Ed. Porrúa, S.A., 1980, p p 321.
- CASTAÑEDA ITUBIDE, Jaime Gobernantes del Imperio Azteca. 1ª Impresión. Colección Distrito Federal No. 6 México, 1987 p.p. 121
- COLÍN SÁNCHEZ, Guillaremos. Derecho Mexicano de Procedimientos Penales. 25ª Edición, México, Ed. Porrúa S A , 1995, p.p. 876.
- CORTES IBARRA, Miguel .Angel. Derecho Penal. 4ª Edición, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1992, p.p. 414.
- CUELLO CALON, Eugenio Derecho Penal Tomo I. 14ª Edición, Barcelona, Ed. Bosch, 1975, p p. 1088.
- CASTELLANOS TENA, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. 37ª Edición, México, Ed. Porrúa, S A , 1997, p p 363.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Humberto Principios de Derecho Tributario 2ª Edición, México, Ed. Pac , 1986, p p 412.
- FAYA VIESCA, Jacinto. Finanzas Públicas. 2ª Edición, México, Ed. Porrúa, S A , 1986. p p 427.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas 31ª Edición, México. Ed. Porrúa, S A , 1995, p p 529.
- FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. 26ª Edición, México, Ed Porrúa, S A , 1987, p p. 506

- GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Angel Teoría de la Infracción Fiscal México Cárdenas Editor y Distribuidor, 1982, p p 427
- GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho 38ª Edición, México Ed. Porrúa, S A., 1986, p p 444
- GARZA, Sergio .Francisco de la Derecho Financiero Mexicano 18ª Edición, México. Ed Porrúa, S A , 1994, p p 1025.
- GARZA SERVANDO, Juventino. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. México. Ed Cultura, S A , 1949, p p 399
- HERNÁNDEZ ESPARZA, Abdón La Defraudación Fiscal. 2ª Edición, México. Ed Botas,. 1964, p.p 240
- JIMÉNEZ DE ASUA, Luis. La ley y el delito. 3ª Edición, Buenos Aires, Ed. Sudamericana, 1990, p.p 578.
- JIMÉNEZ HUERTA, Mariano. Derecho Penal Mexicano Tomo I. 5ª Edición, México Ed Porrúa, S A., 1985, p.p. 477.
- LOMELI CEREZO, Margarita Derecho Fiscal Represivo México, Ed. Porrúa, S A , 1979, p.p 276
- MAGGIORE, GIUSEPPE. Derecho Penal. 1ª Reimpresión, Colombia, Ed. Themis, 1989, p.p 642.
- MARGAIN MANAUTON, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 11ª Edición, México, Ed. Porrúa, S.A., 1993, p.p. 354.
- MARQUEZ PIÑERO, Rafael. Derecho Penal. 1ª Reimpresión, México, Ed. Trillas, 1891, p.p. 307.
- MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano 4ª Edición, México, Ed ECASA, 1988, p p. 409
- MEZGER EDMUND Derecho Penal México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1985, p p. 459

- PAVÓN VACONCELOS, Francisco Manual de Derecho Penal Mexicano 5ª Edición, México, Ed. Porrúa, S A , 1984, p p 524
- PINA, Rafael de Diccionario de Derecho. 7ª Edición, México, Ed. Porrúa, S.A., 1991, p.p. 529
- PORTE PETIT, Celestino. Apuntes de la parte General de Derecho Penal. 13ª Edición, México, Ed Porrúa, S A , 1990, p p 508
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl Derecho Fiscal. 12ª Edición, México, Ed Harla, 1992, pp 309.
- RIVERA CAMPOS, José Equidad y Proporcionalidad en los Impuestos Revista de Investigación Fiscal, No. 51, México, T F F. 1979
- RIVERA SILVA, Manuel Derecho Penal Fiscal México, Ed. Porrúa S.A., 1984, pp. 149
- RODRÍGUEZ MOURULLO Derecho Penal 1ª Edición España, Ed. Civitas S.A , 1978 p p 304.
- ROJINA VILLEGAS, Rafael. Compendio de Derecho Civil. Tomo III. 14ª Edición, México, Ed Porrúa, S A , 1986, p p. 526
- SAINZ CANTERO. Lecciones de Derecho Penal II 3ª Edición, Barcelona, Ed. Bosch, 1990, p.p. 887
- SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio Derecho Fiscal Mexicano. 8ª Edición, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1991, p.p. 602.
- SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. 14ª Edición, México, Ed. Porrúa, S A , 1988, p.p. 853.
- SMITH, Adam. Riqueza de las Naciones. 6ª Edición, México, Ed. Cruz O., S.A., 1988, p p. 449.
- VELA TREVIÑO, Sergio Culpabilidad e Inculpabilidad. México, Ed. Trillas, 1977, p.p. 491.

VILLALOBOS, Ignacio Derecho Penal Mexicano 5ª Edición, México, Ed Porrúa
S A , 1990, p p. 654.

CONCLUSIONES

Una vez que hemos realizado el análisis de la Defraudación Fiscal y de sus múltiples implicaciones, podemos decir que. El incumplimiento en el pago de las contribuciones, ocasiona serios problemas al Estado en los ámbitos económico, político y social y con ello se origina el delito de Defraudación Fiscal.

1.- En la medida de lo posible la dispersión de tipos que existe en el derecho fiscal, deberá ser corregida mediante una codificación sencilla, clara y lógica que proteja bienes jurídicos que sean realmente merecederos de una protección jurídica, atendiendo a los principios de política criminal, y depurar los que actualmente se encuentran previstos en una ley fiscal, y con ello creando una codificación fiscal, sin que por ello se de una concentración masiva de delitos.

2.- La Constitución representa la ley suprema en nuestro país, y hemos visto, que es en el artículo 31 fracción IV en donde se establece en primera instancia, la obligación de contribuir para los gastos públicos, de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio; esta obligación queda debidamente establecida, determinada, cuantificada y delimitada, hasta que las leyes fiscales lo señalen.

Será en las leyes fiscales, donde se establezca la obligación específica de contribuir conforme a las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las disposiciones fiscales que se encuentren vigentes dentro del lapso en que ocurran, tal norma se encuentra en los artículos 1o y 6o. del Código Fiscal de la Federación.

3.- Es importante señalar que las garantías de proporcionalidad y equidad no deben entenderse como sinónimos, en razón de que la

LEGISLACION CONSULTADA.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 116ª Edición, México, Ed Porrúa, S.A , 1996, p.p 143

Código Fiscal de la Federación. 3ª Edición, México, Ed. Tax, 1996, p.p. 264.

Código Penal para el Distrito Federal 57ª Edición, México, Ed. Porrúa, S A , 1996, p.p. 313

Código Federal de Procedimientos Penales. 41ª Edición, México, Ed Porrúa, S A., 1996, p.p 340

Ley Aduanera 10ª Edición, México, Ediciones Fiscales ISEF, S A , 1996, p.p. 102