

00721
24 A



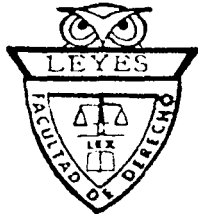
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO PENAL

"ANALISIS DOGMATICO JURIDICO DEL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (DEFAUDACION FISCAL)."

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A
SILVIA ROSA MARIA ALFARO JUAREZ

ASESOR: DR. ALEJANDRO MONTAÑO SALAZAR



MEXICO, D. F.

CIUDAD UNIVERSITARIA 2002



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

D

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO:**

 Mi enorme agradecimiento y admiración imperecederos como fuente inagotable de conocimientos y formadora de hombres útiles a su patria. Gracias por permitirme terminar mi carrera profesional.

A TODOS MIS MAESTROS:

 Quienes gracias a su paciencia y tolerancia supieron guiarme en esta noble y difícil profesión de Licenciado en Derecho.

**A MI ASESOR DR. ALEJANDRO
MONTAÑO SALAZAR:**

 Quien gracias a sus sabios consejos y atinados comentarios hicieron posible la realización de este trabajo.

 Trabajo a la Dirección General de Bibliotecas
UNAM a difundir en formato electrónico e impreso
el contenido de mi trabajo de recepción.

NOMBRE: ALEJANDRO SUAREZ SILVA
ROSA MARIA

FECHA: 18 - ABRIL 2023

FIRMA: 

**A MIS PADRES
SR. HECTOR FUENTES MANTEROLA
SRA. LUZ JUAREZ OLMOS**

A quienes nunca han dejado de creer en mi, y en lo que soy, mi más profundo agradecimiento y reconocimiento por sus enseñanzas, que me han permitido ir superando obstáculos a lo largo de mi vida.

**A MIS HERMANOS
JESUS, ALFREDO, JEANNETTE, HECTOR, GUSTAVO, MAYTE Y MAREANA**

Gracias por su confianza y comprensión.

**A MI SOBRINO
HECTOR RAUL**

Con todo cariño, y quien ha sido la motivación esencial, de mi superación profesional.

A MIS AMIGOS

Gracias por su apoyo moral y solidaridad en todo momento.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO PENAL

OFICIO INTERNO FDER/157/SP//11/02
ASUNTO: APROBACION DE TESIS

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

La alumna ALFARO JUAREZ SILVIA ROSA MARIA, ha elaborado en este Seminario a mi cargo y bajo la dirección del DR. ALEJANDRO MONTAÑO SALAZAR, la tesis profesional intitulada "ANALISIS DOGMATICO JURIDICO DEL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (DEFRAUDACION FISCAL)", que presentará como trabajo recepcional para obtener el título de Licenciado en Derecho.

El profesor DR. ALEJANDRO MONTAÑO SALAZAR, en su calidad de asesor, nos comunica que el trabajo ha sido concluido satisfactoriamente, que reúne los requisitos reglamentarios y académicos, y que lo aprueba para su presentación en examen profesional.

Por lo anterior, comunico a usted que la tesis "ANALISIS DOGMATICO JURIDICO DEL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (DEFRAUDACION FISCAL)" puede imprimirse, para ser sometida a la consideración del H. Jurado que ha de examinar a la alumna ALFARO JUAREZ SILVIA ROSA MARIA.

En la sesión del día 3 de febrero de 1998, el Consejo de Directores de Seminario acordó incluir en el oficio de aprobación la siguiente leyenda:

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los seis meses siguientes (contados de día a día) a aquel en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad"

A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
Cd. Universitaria, D. F., 4 de noviembre de 2002.

DR. LUIS FERNANDEZ DOBLADO,
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE DERECHO PENAL

LFD/ipp.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

E

México D.F., a 27 de octubre de 2000.

DR. LUIS FERNÁNDEZ DOBLADO
DIRECTOR DEL SEMINARIO DE
DERECHO PENAL DE LA U.N.A.M.
P R E S E N T E .

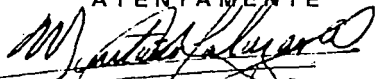
Estimado Doctor.

Por este conducto, hago de su conocimiento que la C. SILVIA ROSA MARIA ALFARO JUÁREZ me ha solicitado ser su asesor para la realización de su tesis profesional bajo el tema titulado " ANÁLISIS DOGMÁTICO JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (DEFRAUDACIÓN FISCAL)".

Por tal motivo, someto a su apreciable consideración tenga a bien autorizar al suscrito para que funja como asesor en dicho trabajo recepcional con el que podrá optar por el título de Licenciada en Derecho.

Sin otro particular, le envío un cordial saludo y le reitero las seguridades de mi distinguida consideración.

ATENTAMENTE



MTRO. ALEJANDRO MONTAÑO SALAZAR
Profesor por oposición de las cátedras de
Introducción al Derecho Penal y de Teoría
del Delito

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

f

“ANÁLISIS DOGMÁTICO JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (DEFRAUDACIÓN FISCAL)”

INTRODUCCIÓN

**CAPÍTULO I
Antecedentes Históricos Mundiales y en México**

I.1.	Antecedentes Históricos en el Mundo.	3
	Babilonia.	4
	Grecia.	5
	Roma.	6
	Edad Media.	6
	Mundo Contemporáneo.	11
	Francia.	11
	España.	12
I.2.	Antecedentes Históricos en México.	14
	Época Prehispánica y Colonial.	15
	Época Independiente.	21
	Época Revolucionaria.	24
	Época Moderna.	24

**CAPÍTULO II
Marco Jurídico del Delito**

II.1.	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	29
II.2.	Código Penal Federal.	31
II.3.	Código Fiscal de la Federación.	33

**CAPÍTULO III
Estudio Dogmático Jurídico Penal del Delito de Defraudación Fiscal Previsto y Sancionado en el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.**

III.1.	Concepto y Clasificación del Delito.	37
III.2.	Conducta y su Aplicación en el Delito a Estudio.	42
	Concepto de Conducta.	42

Formas de Aparición de la Conducta.	43
a) Acción.	43
b) Omisión.	44
c) Omisión impropia.	44
d) Ausencia de Conducta y su Aplicación en el Delito a Estudio.	45
III.3. Tipicidad y su Aplicación en el Delito a Estudio.	47
Concepto de Tipicidad.	47
El Tipo Penal y su Clasificación.	48
Elementos Objetivos.	49
Elementos Subjetivos.	50
La Atipicidad.	51
III.4. Antijuridicidad y su Aplicación en el Delito a Estudio.	52
Concepto de Antijuridicidad.	52
Antijuridicidad Formal.	52
Antijuridicidad Material.	53
Causas de Licitud o Justificación.	53
Legítima Defensa.	54
Estado de Necesidad.	55
Cumplimiento de un Deber y Ejercicio de un Derecho.	56
III.5. Imputabilidad y su Aplicación en el Delito a Estudio.	56
Concepto de Imputabilidad.	56
La Inimputabilidad.	57
III.6. Culpabilidad y su Aplicación en el Delito a Estudio.	58
Concepto de Culpabilidad.	58
Formas de Aparición de la Culpabilidad.	58
III.7. Condiciones Objetivas de Punibilidad y su Aplicación en el Delito a Estudio.	60
Concepto de Condiciones Objetivas de Punibilidad.	60
III.8. Punibilidad y su Aplicación en el Delito a Estudio.	61
Concepto de Punibilidad.	61
Las Excusas Absolutorias.	61
III.9. La Vida del Delito o Iter Criminis.	62
La Tentativa y Consumación del Delito.	63

H

III.10. El Concurso de Delitos.	64
III.11. La Participación.	65
III.12. La Reincidencia y Habitualidad.	66

CAPÍTULO IV
Crítica del Delito y Propuestas para una Adecuada Legislación

Impacto de las Contribuciones en el Desarrollo de un País.	68
El Principio Jurídico NON BIS IN IDEM en la Defraudación Fiscal.	70
En el Congreso de la Unión.	72
En la Administración de Justicia.	74
En la Administración Pública.	75
Conclusiones	77
Bibliografía	80

INTRODUCCIÓN

En nuestro país, el pago de impuestos tiene una importancia fundamental, porque brindan ingresos al Estado, mismos que éste, debe destinar al beneficio de los gobernados.

Por esto, se hace necesaria una buena legislación en materia fiscal, pues la distribución del gasto público y la Administración pública es pieza fundamental en el desarrollo del país.

Sin embargo, en la actualidad se han incrementado los ilícitos que dañan el ingreso del Estado al omitir el pago de impuestos. Mediante el uso de mentiras y engaños, tanto personas físicas como morales cometen delitos fiscales en contra de la Hacienda Pública, quien realiza funciones encaminadas a la recaudación de las contribuciones, utilizadas en la atención a las necesidades de los ciudadanos.

Sin embargo, estos delitos no solo dañan a dicha Hacienda, sino también al interés de quienes, en un momento dado, son beneficiarios de las contribuciones y por lo tanto afectan al desarrollo del país.

Con base a lo anterior, es indispensable elaborar un estudio de los delitos fiscales. Esto justifica la elaboración del presente trabajo, cuyo análisis dogmático jurídico penal, se dirige específicamente al delito de defraudación fiscal,

J

considerado como un delito especial, previsto y sancionado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

Una forma de llevar a cabo dicho análisis es acudir a la Dogmática Jurídica, abordando la Teoría del Delito y distinguiendo lo específico del delito de defraudación fiscal. Al mismo tiempo se pretende señalar, desde nuestra postura, algunos aciertos y errores en que creemos incurre el legislador al sancionar dichos delitos, y por lo tanto ofrecer una propuesta en cuanto a la legislación del delito de defraudación fiscal.

El desarrollo del presente trabajo se hace a través de cuatro capítulos. El primero abarca el aspecto histórico a nivel mundial, para después concretarlo en nuestro país. Se abarca Babilonia, Grecia, Roma, Edad Media y de la Época Contemporánea: Francia y España. De nuestro país abarcamos la época prehispánica, la Colonia, la época independiente, la revolucionaria y la moderna.

En el capítulo dos se aborda el marco jurídico del delito de defraudación fiscal en las principales leyes del país, como son la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Penal Federal y el Código Fiscal de la Federación.

En el tercer capítulo se estudia dicho delito a la luz de la Teoría del Delito. Se abordan los principales elementos del delito y su aplicación en el delito de defraudación fiscal. Se mencionan los elementos de: concepto del delito y su

K

clasificación, la conducta, formas de aparición de la conducta (acción, omisión y omisión impropia, ausencia de conducta), la tipicidad (su clasificación y sus elementos), antijuridicidad (formal y material), causas de licitud o de justificación, la imputabilidad, la culpabilidad y sus formas de aparición, las condiciones objetivas de punibilidad, la punibilidad y las excusas absolutorias, la vida del delito o iter criminis, la tentativa y consumación del delito, el concurso de delitos, la participación y finalmente la reincidencia y habitualidad.

En el capítulo cuatro, tomando una postura crítica y con base a lo estudiado, se analiza la legislación del delito de defraudación fiscal, formulándose algunas propuestas sobre el mismo.

Finalmente se plantean las conclusiones y las fuentes bibliográficas utilizadas en la elaboración del presente trabajo.

CAPÍTULO I ANTECEDENTES HISTORICOS MUNDIALES Y EN MÉXICO

En este punto corresponde hablar de los antecedentes históricos de los impuestos, y podemos decir, que los impuestos son casi tan antiguos como el hombre.

"La palabra impuesto proviene de la raíz latina, impositus, que significa: tributo o carga. El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria." ¹

Antiguamente, los impuestos se cargaban a capricho de los soberanos. Ya antes de que alcanzaran el peldaño inmediato a la civilización los hombres se vieron obligados a pagar tributos y las defraudaciones de impuestos apenas existían, ya que estas personas creían en demonios que castigan con enfermedades y muerte semejantes crímenes.

Las primeras leyes fiscales auténticas existieron en Egipto, en China y en el territorio comprendido entre el Eufrates y el Tigris, es decir, Mesopotamia. Ya hace casi 5000 años, textos antiguos en escritura cuneiforme afirman que se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos, hay que temblar. Casi tan viejo es el relato sobre la primera reforma

¹ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. "Derecho Fiscal Mexicano" 1ª. edición. Editorial Porrúa. México, 1999. p. 223.

tributaria, hallado en las ruinas de la capital sumeria, Lagash. Por desgracia, de corta duración." ²

Se sabe que una forma de tributar muy antigua es la prestación personal, que también en Europa, se conservó hasta el siglo antepasado.

"Aquí se paga con trabajo físico. Su rigor lo podemos apreciar en el ejemplo tal vez más famoso, la construcción de la pirámide del Rey Keops (2500 a.C.). Duró veinte años y allí bregaron continuamente unas 100,000 personas. Para las colosales estatuas, tenían que arrastrar de Etiopía bloques de piedra de enormes dimensiones, y de hasta 300 toneladas. También sabemos cómo se desarrollaba la "declaración normal de impuestos "sobre animales, frutos del campo y semejantes, por una inscripción en una tumba de Sakkara (Aproximadamente 2300 a.C.)." ³

Ante los cobradores de impuestos del faraón, y durante la declaración, se debían arrodillar y pedir gracia, a veces en vano. Piezas de cerámica se usaban en el antiguo Egipto como recibos de impuestos.

La historia, la economía y la literatura de todos los países y de todos los tiempos, contiene infinidad de temas relativos a los impuestos en los que se incluyen los tributos, como prestaciones personales y otras muchas formas de pago semejantes.

Prácticamente los impuestos se tratan de la parte de la riqueza de los individuos que por diversas circunstancias relacionadas con sus actividades económicas, quedan obligados legalmente a dar, para que de esta forma vengan a contribuir el sostenimiento de las funciones colectivas del Estado.

² SANCHEZ LEON, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano". 12ª. edición. Editorial Cárdenas. México, 2000. p. 4.

³ *Ibidem*. p. 5.

"Se trata del ingreso más importante que percibe el poder público para hacerle frente a sus diversas funciones de interés social, y por ello la doctrina como la legislación fiscal ubican en primer término, dentro de la clasificación de los ingresos públicos, y puedo afirmar que existen muchos conceptos de los impuestos que han sido elaborados por los tratadistas a nivel mundial." ⁴

Podemos agregar también que: "el fenómeno fiscal se ha manifestado a través del tiempo de muy diversas formas, pero siempre denotando la existencia del poder que ejercen otros sobre algunas personas para obtener de aquellos una parte de su riqueza, de su renta, o trabajos personales que les son impuestos unilateralmente." ⁵

Sería imposible pensar en una economía donde no existieron los impuestos.

1.1 Antecedentes Históricos en el Mundo.

Para hablar de los Antecedentes Históricos de los Impuesto en el Mundo, es necesario decir que un gran número de los gravámenes actualmente existentes se encontraba en germen en las prestaciones que exigían lo señores feudales.

"La figura de la carga tributaria en todos los tiempos ha causado grandes discusiones y ha dado lugar a diferentes inquietudes que tratan de explicarla. Es muy significativa la pregunta formulada a Jesucristo acerca de sí debía o no pagarse tributo a César.

Los tributos tuvieron gran importancia debido a su conexión con movimientos que han transformado a la humanidad: la Revolución Francesa, que generó la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, en cuyo texto

⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". 22ª. edición. Editorial Porrúa. México, 1980. p. 223.

⁵ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario". 3ª. edición. Editorial Limusa. México, 1998. p. 66.

se establece que "Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por sí o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de ver el empleo que se le da y de determinar la cuota, el asiento, el cobro y la duración", y el movimiento de Independencia de los Estados Unidos de Norteamérica, impulsado por la chispa del establecimiento de impuestos sin la representación de las colonias americanas."⁶

- **Babilonia.**

Sobre los impuestos en Babilonia, podemos decir que: "El Rey Bíblico Salomón necesitaba decenas de miles de trabajadores para abatir los cedros del Líbano destinados a la edificación de sus palacios y barcos. El Rey Minos de Creta, la Isla Mediterránea en la que, en el segundo milenio a.C. nació una gran cultura, recibía incluso tributos en forma de seres humanos. De él idearon luego los griegos la legendaria figura de Minotauro, que acechaba en el laberinto de la fortaleza del Knossos, y al que le echaban mancebos y doncellas como alimento."⁷

Una especial vigilancia dedicó la administración hamurabiana a la percepción de impuestos, cuyos pagos podían efectuarse en especie o en metálico.

Los grandes reyes babilonios y asirios, rara vez olvidaban, tras victoriosas campañas militares, levantar monumentos en los que quedaba fija en inscripciones que los vencidos debían pagar fuertes tributos y prestaciones.

"En el siglo XII a.C., cuando ya hacía cinco siglos que Hammurabi había desaparecido de la historia, un rey elamita, Shutruknakhunte, realizó una victoriosa incursión por tierras mesopotámicas (1155 a.C.) aprovechando la

⁶ Loc. Cit. pp. 66 y 67.

⁷ SANCHEZ LEON, Gregorio. Ob. Cit. p. 5.

decadencia de la dinastía cassita, y a la que no pudo hacer frente el último cassita, Zababa-shuma-iddina. Aparte del cuantioso botín y de los pesados tributos que tal rey impuso a ciudades y pueblos realizó también un brutal saqueo de obras de arte, llevándose a su capital, Susa, las que consideró de mayor interés, colocándolas allí como preciados trofeos de guerra."⁸

También se dio en Babilonia la condonación de tasas o impuestos, por lo que se afirma "el conocimiento sobre la posibilidad de condonación de deudas o sisachtheia, por utilizar el término griego con que se etiqueta esa particularidad jurídica (M. Schorr), nos ha llegado por una tablilla fechada hoy en la I Dinastía Babilónica y hasta hace unos años creída de época cassita. La misma, muy deteriorada, nos habla de la costumbre del perdón de las deudas concedido por los reyes babilónicos en los primeros momentos de su acceso al trono.

De los nueve artículos que hubo de contener, únicamente hoy pueden leerse parcialmente cuatro de ellos, aludiéndose a pagos, penas, sociedades, así como a la indicada práctica de la condonación o remisión de ciertas tasas o impuestos debidos al palacio o a deudas contraídas bajo la forma de préstamos gratuitos... Lo que alude a la tradicional exención de obligaciones o medidas de gracia a las clases más bajas con que los reyes babilónicos solían iniciar su mandato ("Leyes del Rey")."⁹

- Grecia.

Las declaraciones de impuestos en Grecia llegaron a ser muy humillantes, puesto que los obligados durante las declaraciones debían inclusive arrodillarse y pedir gracia.

"El hecho de que los que gozaban del Derecho de ciudadanía romana en el

⁸ *Ibidem.* p. 6.

⁹ *Idem.* p. 10.

gran imperio, durante muchos años gozaban de la dicha de no pagar impuestos de debía a algo semejante: los pueblos subyugados, pagaban por ellos.

Se nombraban arrendatarios, quienes de seguro tenían que pagar anualmente grandes sumas; lo que con la ayuda del ejército se procuraban luego, era para ellos. La explotación carecía de ejemplo, y los arrendadores y recaudadores de impuestos eran tan odiados y despreciados como más tarde, en la Edad Media, lo eran los verdugos." ¹⁰

- Roma.

El pueblo romano, en sus relaciones internacionales consideraron a los impuestos, como signos de sujeción y de dominio de los pueblos vencedores sobre los vencidos. El imperio romano se manifestó en sus colonias precisamente por los pesados tributos que debían pagar a Roma.

Los parias, consistían en los tributos que pagaban príncipes y grandes dignatarios a otros reyes y poderosos, reconociendo así su inferioridad.

De la breve exposición histórica de los impuestos en la antigüedad, se puede apreciar que en el establecimiento de los mismos no se observaba ni el más elemental principio de justicia, sino que por el contrario, su establecimiento se basa principalmente en el capricho de los soberanos llegando hasta la barbarie, en cuanto a que se establecieron tributos en forma de seres humanos, con la finalidad de sacrificar sus vidas." ¹¹

- Edad Media.

"Asimismo en la Edad Media tenemos que hablar antes que nada, sobre el sistema tributario que imperaba, debemos decir que era anárquico, arbitrario e injusto, llegando hasta el grado de ser inhumano e infamante. Sin embargo, se

¹⁰ SANCHEZ LEON, Gregorio. Ob. Cit. p. 6.

¹¹ *Ibidem*. pp. 6 y 9.

dieron pensamientos avanzados, como el de Colbert, ministro de finanzas del Rey-Sol, que reconoció que el sistema tributario debía estar tan sencillamente organizado, que todos lo pudieran entender y pocos dirigir.

Sin embargo, se encuentra en la Edad Media un sin número de antecedentes históricos de impuestos y aún de sistemas fiscales actuales.

Muchas de las contribuciones contemporáneas tuvieron su origen en los censos, derechos y servidumbres que percibían los señores feudales de la Edad Media, naturalmente con las modificaciones y variantes que les fueron imprimiendo las diversas épocas posteriores, basadas en las nuevas necesidades económicas de la sociedad y del Estado, así como en el avance técnico del Derecho Tributario y del Derecho Financiero." ¹²

La importancia del sistema tributario en la Edad Media, reside en el gran número de antecedentes históricos de impuestos y aún de sistemas fiscales actuales.

En la Edad Media, los vasallos y siervos tenían dos clases de obligaciones: unas que consistían en la prestación de servicios personales y otra de naturaleza económica; dentro de estas últimas unas pagaderas en dinero y otras en especie. "Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media y que en cierta forma han subsistido hasta nuestros días con las modificaciones y transformaciones que el progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades económicas de los Estados han impuesto." ¹³

También como tributos en forma de servicios personales, tenemos el que consistía en que el siervo debía cultivar las tierras del señor feudal dentro de

¹² *Ibidem* p.11.

¹³ FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. Cit. p. 27.

ciertos días de la semana, o bien almacenar las mieses del señor. Para estos servicios se establecía si los siervos debían concurrir sólo con sus brazos o también con animales y aperos.

Las tasas de rescate eran cantidades que se pagaban en cambio de la supresión de determinadas prestaciones de servicios personales o en especie.

Los servicios de carácter personal se fueron sustituyendo con el transcurso del tiempo, por prestaciones en dinero, originándose así diversos impuestos.

"El vasallo tenía para con su señor obligaciones que pueden dividirse en dos grupos: las relativas a la prestación de servicios personales, y las relativas a prestaciones económicas.

Entre las personales estaba la del servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra; esta obligación muy amplia originalmente, se fue restringiendo poco a poco por las costumbres, pues ya en el siglo XIII sólo consistía en acompañar al señor hasta los límites de determinada región poco lejana y por un término de cuarenta días.

También tenía la obligación el vasallo de permanecer de guardia en el castillo del señor y la de alojar en su casa a los visitantes de su señor, aún cuando esta obligación también se fue reglamentando hasta precisarse el número de visitantes que esta obligado a recibir, la atención que debía darles y el número de veces en un año." ¹⁴

Por otra parte estaba obligado el vasallo a dar consejo al señor en los negocios, y concurriendo a las audiencias que solamente se celebraban tres veces en el año como son: en la Pascua, Pentecostés y Nochebuena.

¹⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. Cit. p. 29.

Había prestaciones que consistían con cargas en especie que debían pagarse en ciertas épocas, eran participaciones en los productos de la tierra y así el señor obtenía: gavillas de trigo, de avena, de heno, partes de las vendimias, gallinas y cereal, etcétera. También se percibían derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco o cabra.

"Los labriegos estaban obligados a cocer su pan en el horno del señor, o moler su trigo en el molino señorial y a pisar las uvas en su lugar, debiendo pagar por cada uno de estos actos un derecho en especie que recibía el nombre de "banalidades", porque se instituyeron por medio de bando, pregón o edicto. Otro impuesto en especie era el que existía para muchas iglesias: por ejemplo una contribución en vino." ¹⁵

Entre las prestaciones que se daban en ese entonces estaban las de carácter económico consistente en dinero. Estas ayudas fueron arbitrarias en un principio, después se reglamentaron limitándolas y llegaron, a convertirse en los subsidios que concedían los parlamentos a la corona. Había cuatro casos muy especiales como en los que el vasallo debía ayudar económicamente al señor para pagar el rescate del señor, cuando caía prisionero, para equiparlo cuando marchaba para las Cruzadas, y cuando se casaba su hija.

Cuando había cambio de vasallo por muerte, debía pagarse al señor un rescate o indemnización, que en algunas ocasiones, era de un año de renta. La hija del vasallo debía casarse con la persona designada por el señor y, para no hacerlo, se debía pagar un elevado rescate.

Si el vasallo vendía su feudo, debía obtener la aprobación o autorización del señor feudal y pagar un impuesto, que, a veces, era de tres años de renta. Cuando el feudo pasaba en herencia a un menor de edad, originalmente lo recuperaba el señor feudal; por lo que a partir del Siglo XI el señor respetaba la

¹⁵ SANCHEZ LEON, Gregorio. Ob. Cit. p. 13.

transmisión, pero ejercía la tutela del menor de edad y administraba el feudo que le pertenecía al menor, conservando los frutos recogidos durante su administración, y exigía a veces un año de renta. Cuando adquiría algún pariente colateral el feudo se cobraba una cantidad llamada relieve.

El impuesto de la talla o pecho era pagado en dinero o en especie por cada familia de campesinos, esta carga se debía cubrir una o varias veces al año.

Se llamaba talla en esa época porque en el momento que pagaban las personas los impuesto se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera. Fue en un principio arbitrario y posteriormente se logró que se fijara con cierta regularidad, cobrándose también en casos extraordinarios como en el caso de casamiento de la hija del señor, armar caballero al hijo, rescate del señor y equipo para las Cruzadas.

Otra fuente de ingresos eran las multas que se cobraban por diversos delitos y que se fijaban en forma arbitraria.

"Entre las obligaciones de carácter personal que tenían los aldeanos estaba la de cultivar los terrenos propios del señor, cuidar sus viñedos, segar sus trigos, almacenar sus mieses; se fijaba el número de días de trabajo que debían destinarle y si debían concurrir sólo con sus brazos o también con animales y aperos. Debían también transportar la leña, la piedra, los alimentos, reparar los caminos, los edificios, etcétera.

Se cobraban derechos sobre los puentes y ríos, de circulación por las carreteras, de muelle, de paso por las puertas de las poblaciones, de tránsito, teniendo cada mercancía una tarifa que variaba según la calidad de las personas, cobrándose a veces en dinero y a veces en especie.

Por ejemplo, en 1218, todo mercader forastero que pasara por San Owen, o por sus arrabales para ir a vender especias a Inglaterra, debía al castellano una libra de pimienta; el juglar que entraba en París por la puerta de Petit Chatellet, debía cantar una canción, y los que enseñaban monos sabios debían hacer trabajar a sus animales delante del recaudador." ¹⁶

Se gravaba también el tránsito de las mercancías, y muchas veces interceptaban un camino o un río, y no se dejaba pasar a nadie sino hasta que se pagará.

La circunstancia de encontrar en los derechos feudales el origen de muchas prestaciones contemporáneas, de carácter fiscal, es lo que nos lleva a hacer esta somera revisión de la Edad Media, dentro del presente trabajo.

- **Mundo Contemporáneo.**
- **Francia.**

Por otra parte refiriéndose a la situación tributaria en la época de la Revolución Francesa, "la talla sólo gravaba la propiedad inmueble, y no se variaba con arreglo a la fortuna del propietario, sino que tenía por base fija y visible, un catastro cuidadosamente hecho, que se renovaba cada treinta años y en el cual las tierras estaban divididas en tres clases según su fertilidad.

Cada contribuyente sabía de antemano exactamente lo que importaba la parte del impuesto que tenía que pagar. Si no lo pagaba, él era el único responsable. Si se creía lesionado en el reparto, tenía siempre derecho a exigir que se comparara su cuota con la de otro vecino de la parroquia, elegido por el mismo: esto es, dice, lo que nosotros llamamos hoy, derecho a la igualdad proporcional... Claro que este régimen era un violento contraste con el que existía en la mayor parte de las provincias de Francia a fines del siglo XVIII, época a que se refiere el comentario de Tocqueville, pero nos revela cómo, ya entonces, la talla

¹⁶ Idem. p. 32.

había dejado de ser en algunas provincias de Francia, un tributo arbitrario para convertirse en el impuesto sobre la propiedad territorial, con caracteres análogos a los que posee en la actualidad." ¹⁷

- **España.**

Sobre los impuestos en España, el Doctor en Derecho, Angel Matamala Palacio, afirma que en la Ciencia de la Hacienda Española, sobre los impuestos se deben reunir una serie de requisitos ya que "unas veces los servicios públicos establecidos por el Estado benefician a toda la comunidad, y como no es posible valorar en cada momento el beneficio que cada miembro de la misma tiene en la realización del servicio que se trate, se reparte el costo de éste con relación a la capacidad tributaria de cada persona o a su riqueza, conociéndose esta forma de tributar con el nombre de Impuesto.

Requisitos como la igualdad o proporcionalidad, la certeza, la comodidad, la economicidad y la elasticidad, que los sistemas tributarios en sus diferentes reformas tratan de conseguir en mayor o menor grado, pero estos requisitos en un estudio jurídico del tributo y al fijar su fundamento son presupuestos extra-jurídicos que nada tienen que ver con el derecho positivo, sino con la política tributaria por basarse en el poder del imperio del Estado." ¹⁸

Los elementos constitutivos del impuesto, son en general la obligatoriedad, la falta de relación de correspondencia y su ingreso a título definitivo; pero desde su objeto se pueden señalar la materia imponible, el sujeto pasivo del impuesto y el objeto del impuesto como elementos cualitativos a los que se unen otros elementos cualitativos, que son la base imponible y la tarifa aplicable.

¹⁷ SANCHEZ LEON, Gregorio. Ob. Cit. p. 14.

¹⁸ MATAMALA PALACIO, Ángel. "El Sistema Tributario Español". 2ª. edición. Editorial Bosch. España, 1980. pp. 91 y 92.

En España, "el tributo sobre el tráfico grava la transmisión de bienes económicos, que pueden producirse por actos intervivos o por actos mortis causa, y si bien en este último caso no se da más que los de sucesiones, en los primeros existen una gran complejidad como consecuencia de los diversos actos por los que se produce el cambio de bienes y servicios que son gravados por el impuesto.

El tributo sobre el consumo comprende todos los que se destinan a gravar en definitiva al consumidor, aun cuando no sea éste el sujeto pasivo sino que el impuesto recae sobre diferente persona al encontrarse en una determinada relación con la mercancía antes de que sea entregada al consumidor."¹⁹

En España también se establecen las diferentes fases en que el impuesto puede gravar la mercancía, que son:

- "a) En el momento de la producción, impuestos de fabricación.
- b) En el momento de la introducción o de la salida de las mercancías en el territorio del Estado: Derechos aduaneros.
- c) En el momento del paso de la mercancía del industrial al comerciante, o de un comerciante a otro, o de éste al consumidor: Impuestos sobre ingresos.
- d) En el momento en que la mercancía es usada o en que proporciona de algún modo una cierta utilidad: impuestos sobre automóviles, transportes, espectáculos, etcétera.

Se formula otra división de impuestos basada en elementos personales o formales, con independencia del objeto, clasificándolos en:

- a) Por lo que respecta al sujeto activo en cuyo favor son establecidos, los impuestos pueden ser estatales, regionales, provinciales, municipales o debidos a otro ente público.

¹⁹ MATAMALA PALACIO, Angel. Ob. Cit. p. 92.

- b) Atendida la modalidad de aplicación del tipo de gravamen, existen impuestos fijos, proporcionales, graduales y progresivos.
- c) Por la forma que asume la obligación, los impuestos se denominan periódicos o instantáneos.
- d) En consideración al momento en que se liquide la deuda, los impuestos se dividen en principales, complementarios y suplementarios." ²⁰

Es importante recalcar que el Comité Fiscal y Financiero, no acepta la división entre impuestos directos o indirectos, manifestando que esta clasificación, todavía muy extendida, es siempre discutida en la teoría y en la práctica, dando un esquema de la estructura de los sistemas fiscales de los Estados miembros en los que fundamentalmente fórmula la siguiente clasificación:

- I. Impuestos sobre la renta y la riqueza.
- II. Impuesto sobre el crecimiento de la riqueza y sobre los movimientos de capitales.
- III. Impuestos sobre la utilización de las rentas.

1.2 Antecedentes Históricos en México.

Iniciamos este punto, al decir que "para el Código Fiscal de la Federación (CFF) los "Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III" del artículo 2º que define los conceptos de "aportaciones de seguridad social" y "derechos". Estos tres ingresos integran el concepto de contribuciones federales." ²¹

²⁰ Ibidem. pp. 93 y 94.

²¹ "Diccionario Jurídico". Impuestos.

Pero para comprender mejor los impuestos de la actualidad en México, es necesario analizar los Antecedentes Históricos en México.

- **Época Prehispánica y Colonial.**

Sobre los impuestos de la Época Prehispánica y Colonial, primero, argumentamos que "a los soberanos aztecas del antiguo México no sólo se les debían entregar cigarros, bolas de caucho para el juego sagrado de la pelota, águilas, serpientes como alimento de las reales pajareras, sino también anualmente, cierto número de mancebos, a los que —naturalmente por motivos religiosos— se les arrancaba solemnemente el corazón."²²

Según los Códices, el Rey de Azcapotzalco pidió a los aztecas que además de las balsas sembradas de flores y frutos que llevaban como tributo, en adelante deberían entregarle una garza y un pato echado sobre sus huevos, de modo que al recibirlos estuvieron picando el cascarón.

En la Época Prehispánica los mexicas también comprendieron la importancia de los tributos, logrando con ello mejorar la técnica para su cobro, y para ello empleaban a los "Caplixquis", ya que para identificarse llevaban consigo una vara en la mano y un abanico en la otra como credencial: se pagaban impuestos normales, de tiempo de guerra y religiosos, aparte de otros que daban en diversas ceremonias. Existía el "Calpixcacalli" o Gran Casa de los Tributos.

Por lo que respecta al pueblo azteca, podemos decir: "en la época precortesiana, es bien sabido que el poderoso Imperio Azteca imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos. En los Códices pre y post-cortesianos constan interminables listas de objetos de algodón, telas de varias especies de fibras, productos naturales y aún metales preciosos que los pueblos vencidos debían enviar como tributo a la Gran Tenochtitlán.

²² SANCHEZ LEON, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano". 12ª. edición. Editorial Cárdenas. México, 2000. p. 7.

Los antiguos morelenses tuvieron que ser muy industriosos, por que los emperadores aztecas les exigían tributos enormes. Cada año debían entregar al señor de México dieciséis mil cargas de ropa (vestidos de algodón y de fibra de maguey para los capitalinos de entonces), y treinta y dos mil resmas de papel. Cada resma constaba de 20 hojas; ¡seiscientas mil hojas de papel!. Cantidad asombrosa, que había a favor del desarrollo de la industria en aquellos días prehispánicos." ²³

El tributo azteca en especie fue cambiado al tributo en monedas que cobraban los españoles, "el grupo de los sacerdotes, poseía una serie de ventajas como la exención de tributos. La producción agrícola, estaba –conjuntamente con el tributo que debía aportarse- a cargo de la gente del pueblo. Se asignaba una parcela al hombre del pueblo para que la cultivara y su producción sirviera para el sustento de su familia; de tal modo que recogiendo las cosechas de varios plantíos se constituía el tributo. Había otro sistema tributario que consistía en la entrega de la fuerza de trabajo que se denominaba mita, por la cual colaboraban en la construcción de edificios o en las tareas agrícolas en las tierras." ²⁴

A la Edad Media en Europa, correspondió la Colonia en México, "en la etapa histórica de la Colonia, y por lo mismo, durante la Conquista, la Primera Real Audiencia y el Virreinato, la Real Hacienda, se fue incrementando con impuestos, que se decretaban por el Consejo de Indias, a través de los más diferentes ordenamientos como eran las leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos. Por lo anterior, en esa época se observaba parcialmente el principio de legalidad en materia tributaria." ²⁵

Durante el transcurso de los 300 años, el sistema hacendario de la colonia,

²³ SANCHEZ LEON, Gregorio. Ob. Cit. p. 8.

²⁴ Ibidem. p. 9.

²⁵ Idem. p. 18.

fue verdaderamente caótico. Los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España y fueron obstáculo para su desarrollo.

Los productos que se importaban de España eran: vino, aceite, lencería, vajillas, jarcias, papel, objeto de hierro, vinagre, aguardiente, jabón, etcétera, la exportación de la Nueva España a la metrópoli consistía principalmente en oro, plata, grano o cochinilla, azúcar, cueros, etcétera.

"La Nueva España únicamente podía comerciar con la metrópoli; en realidad se trataba de un comercio cerrado, monopolista a favor de la Península. Esta situación en sí misma grave, todavía alcanzaba un grado superlativo ante la multiplicidad de impuestos, a partir de la fundación de la Villa de la Vera-Cruz, se estableció el "quinto real" destinado al Rey de España, que siempre se separaba en forma previa del botín conquistado por los españoles; otro quinto correspondía a Cortés, y el resto del botín era repartido entre los soldados que acompañaran al extremeño en la conquista.

Este impuesto también recayó sobre la extracción de metales, respecto de la totalidad de la extracción, de la cual una quinta parte era para la Corona. La pagaban inclusive los propios conquistadores o sus descendientes. El mismo Rey de España, celoso de lo que no era de él nombró como Tesorero Real al español Alonso de Estrada, y pronto se designaron los burócratas de la hacienda pública, tales como veedores, actores, contadores, ejecutores, etcétera." ²⁶

El impuesto de Avería que consistía en el pago que hacían a prorrata los dueños de las mercaderías y que se pagaba para los gastos de los barcos reales que escoltaban las naves que venían o salían de Veracruz a España, alcanzaba el 4% habiendo dejado de pagarse hasta mediados del siglo XVIII.

²⁶ Ibidem. p. 19.

"El Impuesto de Alcabalas por la contratación de ventas y permutas; el Impuesto de Almirantazgo, era el pago que hacían los dueños de las mercaderías por la carga y descarga de éstas en puertos; dicho impuesto era en favor del almirante de Castilla.

El de Almofarifazgo que se cobraba a los buques, tanto en los puertos de España como de las colonias, por entrada y salida de mercancías; este impuesto en realidad con el tiempo se convirtió en el impuesto aduanal; en principio fue el 5% y llegó hasta el 15%.

El Impuesto de Pesca y Buceo, por concepto de la extracción de perlas. El Impuesto de Lotería establecido en 1679, con una tasa del 14% sobre la venta total de la lotería. También estuvo vigente el impuesto llamado de lanzas, por título de nobleza." ²⁷

Establecida la Colonia, los naturales además de impuestos, pagaban con trabajo a veces de por vida en minas, haciendas y granjas. En 1573, fue implantada la alcabala (pago por pasar mercancía de una intendencia o provincia a otra) y después el peaje (derecho de paso). Los indios debían llevar consigo su carta de pago de tributo, o pagarlo otra vez.

El Impuesto de Caldos, aplicado a la fabricación de vinos, aguardientes y licores. El Impuesto de Papel Sellado por uso de la papelería oficial. También se cobraban impuestos extraordinarios, como el de "muralla" (para hacer un gran muro en Veracruz).

De igual manera, se estableció el Impuesto de Media Anata que consistía en el pago de media anualidad de sueldos y que cubrían los servidores públicos, incluyendo el Virrey, Oidor y Gobernador.

²⁷ *Ibidem.* p. 27.

Comentando el sistema impositivo, uno de los virreyes de la Nueva España, el Conde de Revillagigedo decía: "...de la relación que acabo de hacer de los diferentes ramos que componen la Real Hacienda de atender a todos y cada uno de por sí, y evitar la complicación y confusión de su manejo, el que debía llevarse con mejor orden y mayor claridad.

Es también imposible que el contribuyente tenga noticia de cada uno de sus derechos, saber claramente lo que debe contribuir, cómo y por que razón debe hacerlo, cuya ignorancia hace más difícil las contribuciones". Durante el desempeño de Virrey Revillagigedo en la Nueva España, se sustentaban un total de 84 gravámenes.

En el procedimiento de recaudación de los tributos en los pueblos de la colonia (Nueva España) existían dos fases:

a) El Repartimiento del Tributo entre los tributarios.

Consistía en la fijación de una cuota individual, con arreglo a la norma general que regía la determinación de los ingresos teniendo en cuenta lo que cada tributario pudiese buenamente dar según su cantidad, calidad y posibilidad, reemplazándose posteriormente la posibilidad, por la igualdad en el repartimiento, de manera que los indígenas supieran lo que debían por año, y entendiéndolo que esos tributos fueren en pro y utilidad de los que pertenecían al pueblo, ordenando el virrey se evitaran daños y hurtos con los indígenas, que se llegaban a cometer constantemente con motivo del repartimiento y cobro.

El repartimiento fue atribución de los caciques y gobernadores, ayudados por los tequitlatos, que eran oficiales subalternos, encargados de un pequeño número de indios que tenían asignados y a quienes recogían el impuesto a domicilio.

Como no era raro los excesos de los caciques y gobernadores en el repartimiento del impuesto motivaba quejas de nativos, religiosos y algunas autoridades.

b) El cobro.

El cobro correspondía también a los caciques y gobernadores, ayudados por los lequitlatos. A veces el virrey nombraba encargado especial del cobro a algún indio principal, casi siempre perteneciente a la nobleza.

Lo recaudado por caciques y gobernadores se recogía por los corregidores.

En los pueblos donde los impuestos estaban arrendados, se abandonaba a los contratistas el cuidado de recaudar las especies tributarias.

Sobre las comisiones de revisión de los pueblos de la Corona, Gregorio Sánchez León, argumenta: "cuando los indios se consideraban perjudicados por abusos administrativos en el repartimiento que sus autoridades habían ejecutado, solían acudir directamente ante el virrey en demanda de desagravio, ante quien interponían escrito de impugnación, haciendo relación de que a causa de no estar bien repartidos los tributos en que estaban tasados, recibían agravio porque algunos pagaban más de lo que debían conforme a la tasación.

El virrey ordenaba a una comisión que revisara la tasación hecha del pueblo correspondiente y el repartimiento de tributos. Siempre se le daba traslado al encomendero. El medio de impugnación duraba en trámite aproximadamente año y medio.

Con motivo de la revisión, se mandaba repartir de nuevo la tasación de los tributos, igualmente de manera que ninguno reciba agravio." ²⁸

²⁸ SANCHEZ LEON, Gregorio. Ob. Cit. p. 23.

En los pueblos de encomenderos existió un mayordomo o administración del encomendero: el calpisque, que tuvo como una de sus principales misiones el cobro de los tributos.

De la misma forma que en los pueblos de la Corona, el virrey intervino en los de Encomienda, generalmente a petición de los indios, para asegurar la distribución del tributo conforme a las normas establecidas y desagrar a los indios, siempre se le daba traslado al encomendero con la reclamación enviando comisarios que revisaran los repartimientos hechos por las autoridades indígenas.

- Época Independiente.

En el México independiente la lucha de los partidos comenzaba en medio de una situación penosa, por la carencia de recursos propios para satisfacer a las necesidades públicas.

"En consecuencia, así las medidas de la Regencia como de la Junta Gubernativa tenían que adolecer de precipitación o de insuficiencia, siendo las más dictadas sin plan alguno meditado y sólo para cubrir las exigencias del momento.

Iturbide, para popularizarse, desde que estuvo en Querétaro decreto la abolición de algunos tributos; la Junta redujo a seis por ciento el derecho de alcabala que antes era de un dieciséis por ciento, suprimiéndose también el no despreciable impuesto de cuatro pesos por barril al aguardiente de caña, así como los derechos sobre los comestibles; además se disminuyó la alcabala que causaba el pulque.

Esta reducción en los ingresos se hacía más notable a medida que los gastos se decretaban sin tener en cuenta el deplorable Estado del tesoro, ni las obligaciones contraídas por empréstitos y por la ocupación forzada por caudales, semejante a la que se hizo de la conducta que marchaba para Acapulco; se

agregaba a todo esto la destrucción de la renta del tabaco que por falta de pago a los cosecheros, a quienes lo compraba el Gobierno, se vieron en la necesidad de vender tal artículo a los contrabandistas, sin que bastasen a reparar la pérdida que se sufría los diversos decretos dados para restablecer tan pingüe renta. Cuya existencia llegó a hacer más precaria por haberse caído en la duda de si sería más conveniente el monopolio que la venta libre del tabaco, sobre la cual podría imponerse una contribución.”²⁹

“Verdad era que, aunque por el hecho de la emancipación el comercio quedaba abierto a todas las naciones, en estas no se sabía los puntos ni la manera en que podía verificarse, pues que ni se había elaborado ni dado a conocer un arancel marítimo, ni había designádose los puertos donde el comercio de altura debería practicarse.

Los inconvenientes de esa deficiencia no tardaron en manifestarse a la llegada de buques franceses y norteamericanos a puertos que no estaban habilitados, y en otros, que, aunque lo estuviesen, faltaban reglas para recibir las mercancías y señalar los derechos que habrían de pagar por su descarga e internación.

De pronto y para salvar la dificultad se señalaron cuotas arbitrarias hasta la formación del arancel, cuyas fases fueron bien liberales, puesto que sólo se asignó un derecho de 25% sobre tarifa, y aún sobre a foro a los efectos no comprendidos en ella: al oro y a la plata acuñados o en pasta, se señalaron moderadas cuotas como derecho de exportación; las prohibiciones se redujeron a pocos artículos, declarándose libres la mayor parte de los productos industriales y agrícolas; así como para la introducción también se dieron por libres las máquinas y los instrumentos que sirviesen a la minería, agricultura, a las ciencias y a las artes; el azogue, las simientes los libros no empastados, las plantas exóticas, la

²⁹ OLAVARRIA Y FERRARI, Enrique. “Compendio General de México a través de los Siglos”. Tomo VII. Editorial del Valle de México, S. A. p. 38.

música impresa y los animales vivos, igualmente tuvieron franca entrada por los puertos. De estos, de los que se habitaron para el comercio exterior, fueron los mismos como tales habían sido designados por las Cortes de España.”³⁰

Para el comercio interior se dieron otras reglas, dejando subsistente el antiguo sistema de alcabalas complicado y molesto y sólo diferente de aquel en el cambio de cuotas, las cuales consistían en 25% sobre artículos importados del exterior, y como tributo interno 8%, pagadero en el lugar de su final destino, a excepción de los aguardientes y vinos extranjeros y mexicanos, que respectivamente pagarían un veintiún y doce por ciento, asignados por el derecho posterior a la expedición del arancel.

“Dudosos y tardíos tenían que ser los efectos del arancel, y mientras se verificaban no quedaba de cierto más que la pobreza del erario, a la cual contribuía notablemente la circunstancia de que, siendo Veracruz en aquellos tiempos el único puerto frecuentado por el comercio y que por lo mismo rendía mayores productos, hallábase como clausurado a causa de ocupar las tropas españolas el castillo de San Juan de Ulúa, donde su gobernador Dávila cobraba de los buques que forzosamente fondeaban al pié de aquella fortaleza los derechos por el establecidos a los efectos que hacía desembarcar en ella y que clandestinamente se introducían luego en Veracruz por vía de contrabando.”³¹

Todas las rentas habían sufrido las mismas bajas en sus productos, y como esto era general en todas las provincias, las cajas foráneas apenas podían cubrir sus atenciones, y no sólo no mandaban sobrante alguno a la tesorería general de México, sino que pedían suplementos.

Los ingresos de esta, que en el año de 1810, último que hubo de paz, ascendieron a 6,455,422 tanto por los ramos administrados por ella como por lo

³⁰ OLAVARRIA Y FERRARI, Enrique. Ob. Cit. p. 38.

³¹ *Ibidem*. p. 38.

enterado por las demás administraciones, como aduana, tabaco, correo, lotería y otros menores en el año de 1822 sólo fueron de 1,348,170 y esto habiendo entregado el consulado más de 150,000 pesos de su fondo secreto, avería y otros ramos destinados al pago de réditos de capitales que reconocía y que desde entonces no se satisfacen.

- Epoca Revolucionaria.

En la Epoca Revolucionaria se dieron mucho los abusos en materia tributaria cometidos en perjuicio de los ciudadanos, pero sobre todo de los indígenas.

Los indios, como los demás súbditos, acudían a las autoridades bien por la vía gubernativa o bien por la judicial, a pedir protección, amparo o la observancia del derecho, siendo la tasación del impuesto el punto de partida de la protección, ya que sin ella, quedaba abandonado a las exigencias del encomendero o del corregidor. Las quejas de los indios, en cualquiera de las dos vías señaladas, tenían la tramitación correspondiente, siendo resueltas mediante fallo o resolución fundados en las disposiciones legales vigentes.

Si bien es cierto que durante la Revolución Mexicana, el país era un completo caos, siempre se cobraron los impuestos, debido a la importancia económica que en el país representa.

- Epoca Moderna.

En la actualidad, el sistema tributario mexicano, esta organizado de tal forma, que permite una optima y eficaz administración de los impuestos.

Los elementos de los impuestos son los siguientes:

- 1) Sujeto activo;
- 2) Sujeto pasivo;
- 3) Objeto material del impuesto;

- 4) Causa y fines del impuesto;
- 5) La forma de realizar transmisión de valores que supone el impuesto; y
- 6) La determinación de las particularidades que concurren en dicha transmisión.

Comentaremos brevemente las características generales de cada uno de estos elementos.

- 1) El sujeto activo del impuesto. El único sujeto activo del impuesto es el Estado, porque tiene el poder fiscal derivado de su poder soberano. Por lo tanto sólo el Estado y los entes menores subrogados a él, como los estados y los municipios, pueden exigir el cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias. La única excepción a lo descrito lo puede significar las uniones económicas supranacionales.
- 2) En cuanto al sujeto pasivo del impuesto es todo ente económico al que se le genera la obligación de contribuir por haberse ubicado en el supuesto al que la ley imputa esta obligación tributaria. El sujeto pasivo del impuesto puede ser nacional o extranjero; ente público o privado, o bien persona física o jurídica.
- 3) El objeto material del impuesto es normalmente cierta cantidad de dinero si bien en el caso de algunos gravámenes puede efectuarse el pago en especie.
- 4) Las causas y fines del impuesto. Las causas del impuesto se dividen en dos categorías, en primer término la causa del impuesto, es la ley que lo establece, y además es causa del impuesto el financiamiento del Estado y demás entes públicos.

Por lo que respecta a los fines del impuesto, esto es ¿para qué los impuestos? Encontramos dos motivos genéricos, por una parte la recaudación de los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, y por la otra la realización de determinados efectos económicos, variando conductas individuales y colectivas. Esto es, un

objeto de ordenación. En todos los impuestos suele darse esta doble finalidad.

- 5) La forma de realizarse la transmisión de valores que supone el impuesto. Existen dos notas características en esta transmisión de valores: la obligatoriedad es una característica esencial al tributo, lo cual no implica que en un momento dado no existan contribuyentes solidarios y responsables, sino que, en última instancia, el Estado puede exigir el pago del impuesto. Asimismo, al pago del impuesto no corresponde una contraprestación específica por parte del Estado, esto significa que las prestaciones realizadas por él no tienen que guardar relación directa alguna con el pago del gravamen, en particular en los sistemas fiscales contemporáneos, en los que es el principio de la capacidad de pago el que supuestamente rige a dichos sistemas.
- 6) Determinación de otras particularidades que concurren en el pago del impuesto. El Estado en su carácter de soberano puede fijar todas las características que deben reunir el pago de los diferentes gravámenes con las únicas limitaciones que establezca el orden jurídico. De esta forma, al variar la naturaleza del impuesto pueden cambiar también las formas y condiciones de pago, pero lo fundamental es precisar que la determinación de estas particularidades esta a cargo del Estado, a través de los mecanismos jurídicos de cada orden normativo, en forma unilateral.³²

Hoy en día, los impuestos más importantes de nuestro país son: El impuesto sobre el valor agregado, el impuesto sobre la renta, entre otros. Por lo que este análisis sobre los antecedentes históricos, no es otra cosa, más que la búsqueda en el pasado, para encontrar el futuro de la existencia del hombre y del Estado.

³² "Diccionario Jurídico". 2000. CD.

CAPÍTULO II

MARCO JURÍDICO DEL DELITO

En este capítulo corresponde abordar el marco jurídico en el que se inscribe el delito de defraudación fiscal.

A pesar de que la defraudación fiscal es tan vieja como el tributo mismo, la figura del delito de defraudación fiscal aparece como tal recientemente en el Derecho Positivo Mexicano.

En el año de 1947, durante el período del presidente Miguel Alemán, se plantea la necesidad de revisar las disposiciones que se aplicaban desde fines del siglo XIX en materia impositiva, "con el propósito de crear una hacienda pública, fuerte y organizada, basada en la confianza entre fisco y causante (ahora contribuyente), desterrar la desconfianza recíproca que era común en esa época y también castigar a quien en forma fraudulenta violara sus cargas fiscales, se propuso la creación del tipo penal de defraudación impositiva."³³

Como resultado, se envió al Congreso el proyecto de Ley de Ingreso del Erario Federal y, en diciembre del mismo año, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, que: "constando de escasos diez artículos y dos transitorios, se abstuvo de señalar una hipótesis general de fraude fiscal y se limitó a describir en nueve fracciones las más frecuentes y definidas formas de evadir impuestos mediante simulaciones, falsedades y ocultamientos, así como el caso de la retención de impuestos."³⁴

³³ ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto. "El delito de defraudación fiscal. Ensayo dogmático jurídico penal". Editorial Porrúa. México, 2001. pp. 77-78.

³⁴ TORRES LÓPEZ, Mario Alberto. "Teoría y Práctica de los delitos fiscales". Editorial Porrúa. México, 2001. p. 137.

Esta fue la primera norma jurídica que eleva a la categoría de delito la defraudación al fisco. Como antecedente a esta ley, encontramos el delito de contrabando, que estaba regulado desde final del siglo XIX.

En la ley de 1947, se considera como delito de defraudación impositiva:

1. Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuesto.
2. Declarar ante las autoridades fiscales ingreso o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.
3. No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuesto.
4. Omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrir su impuesto.
5. Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.
6. Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarla con falsedad.
7. Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos.
8. Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad.
9. Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de rentas o ingresos gravados.”³⁵

³⁵ HERNÁNDEZ ESPARZA, Abdón. “El delito de defraudación fiscal”. Editorial Botas. México. pp. 45-46.

En esta primera ley, se estableció una sanción de tres meses a dos años de prisión, si el monto de la defraudación era menor a 50 000 pesos, o de dos a nueve años de prisión si la suma era superior a 50000. Si no era posible determinar el monto, la sanción era de tres meses a nueve años. Sin embargo, la Secretaría de Hacienda nunca aplicó dicha ley, quizá por la novedad de la misma y por la falta de conocimiento en materia fiscal.

La Ley estuvo vigente hasta el año de 1948, pues en este año se reformó el Código Fiscal de la Federación y en diciembre se publicaron y adicionaron en el Diario Oficial de la Federación los artículos 241 a 283 que abarcaban el delito de defraudación fiscal. El primero de enero de 1949 entró en vigor las adiciones al Código Fiscal de la Federación. En estas adiciones, se incorporó la figura general de fraude fiscal, así como varias figuras específicas (equiparables a la defraudación fiscal). En 1967 se publicó un nuevo Código Fiscal donde se ubicó el delito de defraudación fiscal en el Título II. En 1983 entró en vigencia el Código Fiscal de la Federación que nos rige actualmente, donde lo referente a los delitos fiscales se ubica en el capítulo II del Título IV. Tenemos así, que la regulación del delito de defraudación fiscal se ha modificado según las necesidades del contexto histórico.

II.1 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Si hacemos un recorrido en las principales leyes que regulan las obligaciones en materia de impuestos, encontramos los siguientes cuerpos legales: La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Penal Federal y el Código Fiscal de la Federación.

En primer lugar la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, referente a las obligaciones de los mexicanos, nos dice:

"Artículo 31. 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 residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongas las leyes." ³⁶

En este artículo encontramos:

- a) Obligación de contribuir con los gastos públicos del lugar donde reside el contribuyente.
- b) Esta contribución es establecida por el Estado de manera equitativa.
- c) La contribución se destina al gasto público y beneficio común.
- d) La contribución se hará de la manera en que dispongan las leyes.

Esta disposición obliga a los ciudadanos mexicanos a sujetarse a las leyes fiscales que el Estado establezca, a fin de contribuir al gasto público. En este sentido, la misma constitución establece en su artículo 73:

"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".³⁷

El mismo artículo, en su fracción XXIX establece que el Congreso tiene también facultad para:

"XXIX. Para establecer contribuciones.

- 1º. Sobre el comercio exterior.
- 2º. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27.
- 3º. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

³⁶ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 5ª. edición. Editorial Ediciones Luciana. México, 1998. p. 34.

³⁷ Ibídem. p. 52.

- 4°. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
- 5°. Especiales sobre
- a) Energía eléctrica.
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados.
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
 - d) Cerillos y fósforos.
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación.
 - f) Explotación forestal, y
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica." ³⁸

En los anteriores artículos constitucionales podemos apreciar las obligaciones en materia de impuestos.

II.2 Código Penal Federal.

Otra disposición jurídica que hace referencia a los delitos de defraudación fiscal, aunque no se distingue directamente esta figura, es el Código Penal Federal. Anterior a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, se podía actuar en contra del defraudador partiendo del Código Penal Federal, pues: "al no exigir calidades especiales en el sujeto pasivo, el fraude en contra de la hacienda pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico". ³⁹

³⁸ *Ibidem.* p. 56.

³⁹ HERNÁNDEZ ESPARZA, Abdón. Ob. Cit. p. 43.

El artículo 386 del Código Penal Federal, relativo al delito de Fraude, establece:

"Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.

El delito de fraude se castigará con las penas siguientes:

- I. Con prisión de tres días a seis meses o de treinta a ciento ochenta días multa, cuando el valor de lo defraudado no exceda de diez veces el salario.
- II. Con prisión de seis meses a tres años y multa de diez a cien veces el salario, cuando el valor de lo defraudado excediera de diez pero no de quinientas veces el salario.
- III. Con prisión de tres a doce años y multas hasta de ciento veinte veces el salario, si el valor de lo defraudado fuere mayor de quinientas veces el salario." ⁴⁰

Examinando esta disposición legal, encontramos los siguientes elementos del delito:

- a) Un engaño o el aprovechamiento de un error.
- b) Que el autor se haga ilícitamente de alguna cosa o alcance un lucro indebido.
- c) Relación de causalidad entre el primer elemento, actitud engañosa, y el segundo, o sea que el elemento "hacerse de la cosa o alcanzar un

⁴⁰ Código Penal Federal. Editorial Porrúa. México, 2001. p. 128.

lucro" sea consecuencia del engaño empleado por el sujeto activo o del aprovechamiento que hace del error en que se encuentra la víctima".⁴¹

Así, en el derecho penal, el fraude o defraudar no es solo una acción que lesiona el patrimonio de una persona, sino cualquier falta o rompimiento en una relación de confianza y en el caso de la defraudación fiscal, se trata de que hacienda crea que no se tiene obligación de pagar.

Sin embargo, el concepto de fraude que se utiliza en el derecho penal, no es el mismo que necesariamente podrá aplicarse al delito de defraudación fiscal, pues su tipificación como delito de las conductas en una relación jurídica-tributaria, lleva un proceso de interpretación distinto al del fraude penal (con un significado dogmático jurídico-penal).

Además, la expresión "engaño" es distinto en cada caso "para la figura de defraudación fiscal el engaño es alterar la realidad en algo que se hace, dice o expresa sin necesidad de un determinado interlocutor, cosa que no ocurre en el delito de fraude en donde tal elemento habría de proyectarse en la mente de alguien."⁴²

II.3 Código Fiscal de la Federación.

Es en el Código Fiscal de la Federación donde encontramos referencia directa a la regulación del delito de defraudación fiscal. La primera disposición es la referida en el artículo 6º de dicho Código, que marca el momento en que nace la obligación fiscal:

⁴¹ URBINA NANDAYAPA, Arturo. "Los delitos Fiscales en México. Aspectos Constitutivos y generales de los delitos fiscales en México". Editorial SICCO. México, 1997. p. 54.

⁴² TORRES LÓPEZ, Mario Alberto. Ob. Cit. p. 140.

"Artículo 6°. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimientos que se expidan con posterioridad." ⁴³

Más adelante, en el capítulo II "De los delitos fiscales" del mismo Código, se aborda lo referente a la defraudación fiscal, específicamente en el artículo 108:

"Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$ 500, 000.00.
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de los defraudado exceda de \$500,000.00, pero no de \$ 750, 000.00.
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$ 750,000.00.

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

⁴³ Código Fiscal de la Federación. Editorial Porrúa. México, 2001. p. 12.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, será calificado cuando se originen por:

- a) Usar documentos falsos.
- b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realice, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entere espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimientos, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales."⁴⁴

⁴⁴ *Ibíd.* p. 105.

En el artículo encontramos algunos elementos que dan forma a la figura delictiva:

- a) Engaño.
- b) Omisión total o parcial.
- c) Las penas aplicables al delito de defraudación fiscal.
- d) Calificación del delito.
- e) No formulación de querrela por cumplimiento espontáneo.
- f) El monto estipulado para las contribuciones defraudadas en una misma acción.
- g) Obtención de un beneficio indebido.
- h) Hechos que originan una defraudación fiscal.

El mismo Código establece artículos comunes para los delitos fiscales, por lo tanto aplicables al delito de defraudación fiscal.

El artículo 92 señala las condiciones previas para proceder penalmente en los delitos fiscales. El artículo 93 establece la necesidad de dar a conocer al Ministerio Penal federal la existencia del delito (descripción de tipo penal).

El artículo 94 señala la no aplicabilidad de sanciones pecuniarias por la autoridad judicial. El artículo 95 señala a los sujetos que se pueden considerar responsables de delitos fiscales. El artículo 96 señala a los responsables del encubrimiento.

El artículo 97 señala la pena aplicable a funcionarios o empleados públicos que participan en el delito. El artículo 98 anuncia la tentativa en los delitos fiscales.

El artículo 99 establece las penas para la defraudación fiscal. El artículo 100 señala la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales.

CAPITULO III
ESTUDIO DOGMÁTICO PENAL DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN
FISCAL PREVISTO Y SANCIONADO EN EL ARTÍCULO 108 DEL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Después de haber revisado brevemente el marco jurídico donde se inserta el delito de defraudación fiscal, corresponde ahora el estudio dogmático jurídico-penal de este delito.

Para esto es necesario un recorrido por la concepción de delito y sus principales elementos desde el Derecho Penal y analizar específicamente el delito que nos interesa, pues pueden llegar a un conocimiento dogmático del delito de defraudación fiscal usando el método deductivo, al partir de conceptos generales para llegar a un conocimiento particular.

III.1 Concepto y clasificación del delito.

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

Es preciso señalar que el concepto de delito ha cambiado según los momentos históricos y las necesidades de cada pueblo, por lo que se vuelve difícil establecer un concepto general y absoluto acerca del delito.

En un concepto muy general, el diccionario jurídico lo define como: "la acción y omisión ilícita y culpable expresamente descrita por la ley bajo la amenaza de pena o sanción criminal."⁴⁵

El Código Penal Federal, en su artículo 7º, lo define como: "el acto u omisión que sancionan las leyes penales."⁴⁶

⁴⁵ Diccionario Jurídico 2000. C.D.

⁴⁶ Código Penal Federal. Ob. Cit. p. 9.

Encontramos que esta conducta deber ser: típica, antijurídica, culpable y punible. Es típica porque está apegada a lo señalado en un precepto penal; es antijurídica pues está en contra de lo establecido por la ley; es culpable porque se realiza en forma voluntaria y es punible pues está penada por la ley.

Históricamente han existido dos tendencias para explicar el delito. La totalizadora o unitaria y la analítica o atomizadora. La concepción unitaria del delito lo considera como: "un todo orgánico (...) la verdadera esencia, la realidad del delito no se encuentra en cada uno de los componentes del mismos y tampoco en la adición de ellos sino en el todo y en su unidad intrínseca."⁴⁷

La concepción analítica considera que para el estudio del delito y su concepción es necesario dividirlo en sus diversos elementos, sin dejar de considerarlos en relación intrínseca por ser coetáneos y haber una vinculación en virtud de la unidad íntima del delito.

Con esto introducimos la idea de elementos, elementos constitutivos del delito, es decir, aquellas partes que conforman al delito como tal y le dan su especificidad. El delito, como concepto abstracto existe solo si se juntan los elementos que conforman su esencia, sin estos, aunque solo falte uno de ellos, el delito no se presenta.

Para Jiménez de Asúa, hay dos tipos de elementos: positivos y negativos. Dentro de los primeros encontramos: conducta, tipicidad, antijuricidad, imputabilidad, culpabilidad, condicionalidad objetiva y punibilidad. En los segundos tenemos: falta de conducta, ausencia de tipo, causas de justificación, causas de inimputabilidad, causas de inculpabilidad, falta de condición objetiva y excusas absolutorias.

⁴⁷ HERNÁNDEZ ESPARZA, Abdón. Ob. Cit. p. 72.

Cabe señalar que el análisis de estos elementos han generado varias sistematizaciones, de éstas las que han tenido mayor impacto en México son: causalismo y finalismo.

La sistemática causalista se basa en la filosofía, el delito parte de una acción u omisión voluntarios, la acción y el resultado son concebidos como un proceso natural causal en relación causa-efecto, pone énfasis en los resultados, etcétera.

La sistemática finalista se apoya en la filosofía de los valores, el delito parte de una acción finalista voluntaria que desde su inicio plantea el propósito final, pone énfasis en la acción final.

Ahora, los delitos se pueden clasificar de la siguiente manera:

- a) En función de su gravedad (delitos de faltas),
- b) Según la forma de conducta del agente (de acción u omisión),
- c) Por el resultado (formales y materiales),
- d) Por la lesión que causan (de daño y de peligro),
- e) Por su duración (instantáneos, instantáneos con efectos permanente, continuados y permanentes),
- f) Por el elemento interno o culpabilidad (dolosos y culposos),
- g) Delitos simples y complejos,
- h) Delitos unisubsistentes y plurisubsistentes,
- i) Delitos unisubjetivos y plurisubjetivos,
- j) Por la forma de persecución,
- k) Delitos comunes federales, oficiales, militares y políticos.

Hasta este punto se ha tratado la concepción del delito en general, sin embargo se hace necesario ubicar al delito en un campo específico del derecho.

Así, en materia fiscal, podemos hablar de delitos fiscales, específicamente del delito de defraudación fiscal, objeto de este estudio.

Al respecto, el autor Torres López nos dice: "el concepto general de la defraudación fiscal a partir de 1949 ha comprendido el hecho de utilizar engaños o aprovechar errores para omitir el pago de algún impuesto; este concepto se ha visto ampliado para abarcar contribuciones en general y para incorporar la obtención de beneficios indebidos en perjuicio del fisco federal." ⁴⁸

El autor González-Salas Raúl nos menciona que el delito de defraudación fiscal se puede entender: "como aquel comportamiento fraudulento (comisivo y omisivo) que se realiza para obtener para sí o para un tercero un enriquecimiento injusto a expensas de los derechos del Estado respecto de la percepción de los tributos." ⁴⁹

Así, la defraudación fiscal, definida en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, puede ser federal porque está en una ley federal, especial pues está considerada fuera del Código Penal Federal.

Es patrimonial porque su resultado está expresado en dinero y su efecto disminuye los recursos financieros del Estado mientras que aumentan los del contribuyente; doloso porque está la voluntad consciente del contribuyente para causar un daño.

Es instantáneo porque su consumación se da en el mismo momento en que el contribuyente realiza su declaración fiscal a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Es de querrela necesaria porque solo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede denunciar este delito.

⁴⁸ TORRES LÓPEZ, Mario Alberto. Ob. Cit. p. 137.

⁴⁹ GONZÁLES-SALAS, Raúl. Ob. Cit. p. 61.

En estas consideraciones encontramos un elemento común que caracteriza a la defraudación fiscal: engaño, artificios o maniobras por las cuales el contribuyente induce o provoca un error a las autoridades de Hacienda, con el objetivo de "hacer creer" que no se tiene obligación de pagar.

Esto nos lleva a pensar que lo que se castiga penalmente en la Defraudación fiscal tienen dos dimensiones: por un lado la acción de no pagar los impuestos y, por otro lado la acción consciente de engaño que induce al error y se aprovecha de éste para su propio beneficio, pues el contribuyente sabe de su obligación, pero mediante una actuación hace creer al fisco que no tiene ninguna obligación.

En este sentido se diferencia del fraude genérico establecido en el Código Penal federal, pues "mientras en el delito de fraude genérico, el engaño debe ser del conocimiento previo del pasivo a la entrega del bien al activo, y así lo señala la Suprema Corte de Justicia de la Nación en jurisprudencia firme, en el delito de defraudación fiscal el uso de engaños resulta ser del conocimiento posterior al momento en que el pasivo o fisco resiente la omisión del pago total o parcial de contribuciones." ⁵⁰

En el fraude los dos sujetos: activo y pasivo, saben de la conducta, pero en la defraudación fiscal, un sujeto (pasivo) ignora la acción del otro (activo), esto implica el aprovechamiento del error y como resultado el beneficio propio.

El delito de defraudación fiscal consiste no solo en evadir la obligación de pagar contribuciones, sino, para que se pueda perseguir penalmente, debe dirigirse a ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias, buscando omitir la obligación de pagar ciertos impuestos.

⁵⁰ ORELLANA WIARCO, Octavio A. Ob. Cit. p. 110.

Por lo tanto, el delito de defraudación fiscal implica una violación a la obligación de manifestar la verdad, donde el contribuyente está en una obligación con el fisco para contribuir al gasto público. La acción de no informar, de engañar sienta las bases para considerar el delito de defraudación fiscal.

Podemos entonces entender que "la esencia de los delitos de defraudación consiste lisa y llanamente en la no percepción de los ingresos fiscales a los que la Hacienda tiene derecho, así como por hacer creer -falsamente- a Hacienda que no se ha omitido ninguna contribución." ⁵¹

El delito de defraudación fiscal se puede clasificar: según en orden de la conducta y según en orden al resultado.

- a) En orden de la conducta puede ser: de acción o de omisión, unisubsistente o plurisubsistente. Es de acción porque la conducta se expresa por un hacer positivo; es de omisión cuando la conducta se da en una inactividad; es decir, el engaño y el aprovechamiento del error respectivamente. Es unisubsistente por la realización de un solo acto, o plurisubsistente por la realización de varios actos.
- b) En orden de resultado, el delito puede ser: de simple conducta o formal, de daño o lesión e instantáneo o continuado. Es de simple conducta porque no tiene resultado material, es de daño porque causa un daño efectivo al fisco, y puede ser instantáneo pues la consumación es en el momento mismo, o bien es continuado.

III.2 Conducta y su aplicación en el delito a estudio.

Ahora es preciso analizar los principales elementos del delito, tanto del delito en general, como específicamente en el delito de defraudación fiscal.

⁵¹ *Ibíd.* p. 67.

Concepto de Conducta.

El primer elemento del hecho delictivo es la conducta, básica en el delito. Para Carranca y Trujillo la conducta "consiste en un hecho material, exterior, positivo o negativo, producido por el hombre. Si es positivo consistirá en un movimiento corporal productor de un resultado como efecto, siendo ese resultado un cambio o un peligro de cambio en el mundo exterior, físico o psíquico. Y si es negativo, consistirá en la ausencia voluntaria del movimiento corporal esperado, lo que también causará un resultado."⁵²

En el estudio de la conducta pueden distinguirse dos sujetos: sujeto activo y sujeto pasivo. El sujeto pasivo es el titular del bien jurídico protegido y que recibe directamente los efectos del delito, es el ofendido. El sujeto activo es el sujeto imputable al momento de la comisión del delito, pues debe tener la capacidad psíquica necesaria y el límite de edad que exija la ley."⁵³

Formas de aparición de la conducta.

Tenemos entonces que la conducta puede aparecer de varias formas: acción, omisión, omisión impropia y ausencia de conducta.

Específicamente en el delito de defraudación fiscal, la conducta puede manifestarse en un engaño o bien en el aprovechamiento de un error.

a) Acción.

Para el maestro Castellanos Tena la acción, strictu sensu, es "todo hecho humano voluntario, todo movimiento voluntario del organismo humano capaz de modificar el mundo exterior o de poner en peligro dicha modificación."⁵⁴

⁵² CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl. "Derecho Penal Mexicano. Parte general". 11ª. edición. Editorial Porrúa. México, 1976. p. 235.

⁵³ ORELLANA WIARCO, Octavio A. Ob. Cit. p. 93.

⁵⁴ CASTELLANOS TENA, Fernando. Ob. Cit. p. 152.

Entonces, la acción implica movimiento, un desplazamiento voluntario que se realiza con un fin específico, donde el sujeto dirige su atención al logro de un objetivo.

En el caso de la defraudación fiscal, el autor Orellana Wiarco indica que este delito con respecto a la conducta, es un tipo de acción y de comisión por omisión, es decir: "el delito de defraudación fiscal se puede cometer tanto en forma activa, como pasiva esta última mediante la llamada comisión por omisión."⁵⁵

Así, la conducta en la defraudación fiscal puede aparecer mediante a acción por el uso de engaños. Es una conducta de acción porque el contribuyente mediante el uso de engaños está actuando y ejerciendo una acción.

b) Omisión.

El mismo autor, Castellanos Tena considera que la omisión "radica en un abstenerse de obrar, simplemente en una abstención, en dejar de hacer lo que se debe ejecutar. La omisión es una forma negativa de la acción."⁵⁶

En este tipo de conducta, la omisión establece el delito, el dejar de hacer puede ser también la causa para que un determinado hecho sea considerado delito, la omisión puede entonces ser delictiva.

Con relación al delito de defraudación fiscal, el autor Hernández Esparza, considera que este delito aparece en forma de omisión simple, "ya que existe la voluntad de no realizar la acción esperada (no querer realizar el pago de impuesto), además de la abstención o inactividad voluntaria (aprovechamiento del

⁵⁵ ORELLANA WIARCO, Octavio A. Ob. Cit. p. 103.

⁵⁶ Ibidem. p. 152-153.

error) violando la norma preceptiva. Están así reunidos el elemento psíquico y físico necesarios para la existencia de la omisión simple." ⁵⁷

c) Omisión Impropia.

La tercera forma de aparición es la omisión impropia, que da lugar a los delitos de comisión por omisión. En ésta la voluntad, al igual que en la omisión simple, consiste en un no actuar, aún a sabiendas de que se tiene la obligación de hacerlo, pero importando no sólo la norma preceptiva, sino también, una norma prohibitiva, por lo que manda abstenerse de producir el resultado típico y material.

En esta forma de aparición, el resultado se da por la omisión de movimiento corporal y por el deseo de un pensamiento criminal.

Con respecto a la defraudación fiscal, como se ha mencionado, el delito también puede presentar una conducta de comisión por omisión mediante el aprovechamiento del error.

El contribuyente en forma intencional se excluye de pagar al fisco, a sabiendas de que está faltando a una ley, el delito se ha realizado por una omisión de pago total o parcial, y este engaño es conocido posteriormente por el fisco.

En este delito, retomando al autor Orellana Wiarco: "existe una conducta omisiva de quien, como contribuyente obtiene por error del fisco un beneficio indebido, y si bien su conducta inicialmente es omisiva, en cuanto que nada ha hecho para hacer saber al fisco que ha incurrido en el error de concederle un beneficio indebido, su conducta es de acción en cuanto a que se apropia de ese beneficio, es decir, el delito se comete a través de una omisión." ⁵⁸

⁵⁷ HERNÁNDEZ ESPARZA, Abdón. Ob. Cit. p. 89.

⁵⁸ ORELLANA WIARCO, Octavio A. Ob. Cit. p. 114.

d) Ausencia de conducta y su aplicación en el delito a estudio.

La ausencia de conducta implica el aspecto negativo de la conducta. Para el maestro Castellanos Tena, la ausencia de conducta es "uno de los aspectos negativos o mejor dicho, impeditivos de la formación de la figura delictiva, por ser la actuación humana positiva o negativa, la base indispensable del delito como de todo problema jurídico."⁵⁹

Para el caso de la defraudación fiscal, en relación con la ausencia de conducta, tanto la ausencia de acto como la ausencia de inactividad, y considerando que la ausencia de conducta ocurre cuando el contribuyente no se plantea la acción con un fin específico, ni ha maquinado para llevar a cabo el fin, y tampoco ha esperado el resultado consciente, podemos entonces preguntarnos ¿puede existir ausencia de conducta en la defraudación fiscal?.

Si el contribuyente actúa con plena conciencia y voluntad de engaño al fisco, tanto en la acción como en la omisión, entonces no cabe la posibilidad de ausencia de conducta y como menciona el autor Orellana Wiarco: "en el caso de 'aprovechamiento del error', tampoco podemos concebir la posibilidad de ausencia del hecho por cualquier supuesto que anule la actuación voluntaria del agente y que éste resulte sólo un mero instrumento en recibir el beneficio indebido por error del fisco."⁶⁰

Finalmente, la conducta incluye elementos de resultado y nexa causal. Con respecto al resultado, que sería el daño que se causa al fisco, podemos considerar que en la defraudación fiscal es un tipo de resultado de daño, puesto que es necesario omitir el pago total o parcial de una contribución u obtener un beneficio con perjuicio del fisco federal.

⁵⁹ *Ibidem*. p. 163.

⁶⁰ *Ibidem*. p. 128.

También se presenta como un delito de resultado instantáneo, pues se consume en un solo instante: cuando el contribuyente recibe el beneficio indebido y está consciente del error del fisco.

Para el autor Hernández-Esparza no existe un resultado material en este delito, porque no hay propiamente un cambio en el mundo exterior, ya sea psíquico o físico.

El otro elemento de la conducta es el nexo causal, que une el resultado con la conducta, en una relación de causa-efecto. En el delito de defraudación fiscal hay una relación entre la conducta del contribuyente, de engaño, y el resultado (omisión del pago de impuestos). El contribuyente sabe que está obligado a pagar impuestos, pero induce a error al fisco para omitir total o parcialmente este pago.

Hay diferentes teorías que plantean el nexo causal de distinta forma. Una teoría plantea que la relación causal debe encontrarse en la omisión misma, pues el sujeto activo –contribuyente- está obligado a ejecutar una conducta que omite.

Tenemos entonces que en la defraudación fiscal, la apreciación de los hechos se da en el sujeto pasivo (fisco) por sí mismo, y por este error entrega al sujeto activo (contribuyente) algún bien, beneficiándose así –ilícitamente- éste último por el aprovechamiento del error.

III.3 Tipicidad y su aplicación en el delito a estudio.

La tipicidad es otro elemento fundamental en la configuración del delito, pues para que una conducta pueda considerarse delictiva debe haber tipicidad.

Concepto de tipicidad.

Para el maestro Castellanos Tena la tipicidad es "el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento

con el descrito por el legislador. Es, en suma, la acuñación o adecuación de un hecho a la hipótesis legislativa." ⁶¹

Debemos tener cuidado de no confundir el tipo con la tipicidad. El tipo implica la creación legislativa o sea la figura del delito en sí, que se encuentra regulado en las leyes, mientras que la tipicidad se refiere a cuando una conducta específica se adecua a la descripción legal (a la figura delictiva). Así, la tipicidad cumple una función como principio de legalidad y seguridad jurídicas.

Tenemos entonces que la tipicidad exige una adecuación al tipo, esta adecuación se da cuando la conducta de un sujeto se ubica en el hecho delictivo establecido en el tipo, encuadrando todos los elementos que marca el tipo. La tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo legal.

En el delito de defraudación fiscal podemos decir que para que un individuo cometa dicho delito, es necesario, retomando el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que la conducta del sujeto implique engaños o aprovechamiento del error, para así omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución y beneficiarse. Entonces, en la defraudación fiscal se puede considerar típica aquella conducta consistente en el engaño o aprovechamiento del error para omitir el pago, total o parcial de los impuestos.

El tipo penal y su clasificación.

Como hemos visto entre tipo y tipicidad hay una relación íntima, el autor Osorio y Nieto considera el tipo como: "la descripción legal de una conducta estimada como delito que lesiona o hace peligrar bienes jurídicos protegidos por la norma penal. El tipo es una concepción legislativa, es la descripción de una conducta dentro de los preceptos penales." ⁶²

⁶¹ CASTELLANOS TENA, Fernando. Ob. Cit. p. 168.

⁶² OSORIO Y NIETO, César Augusto. Ob. Cit. p. 58.

El tipo viene a ser como la descripción legal de un delito. En cuanto a su clasificación el tipo puede clasificarse en:

- a) Normales y anormales. El primero cuando se refiere a situaciones puramente objetivas, el segundo cuando es necesaria una valoración jurídica o cultural, o sea subjetiva.
- b) Fundamentales o básicos. Aquellos que tienen independencia.
- c) Especiales. Formados por el tipo fundamental más otros requisitos, dando lugar a una nueva figura delictiva.
- d) Complementados. Se forman con el tipo fundamental más una circunstancia distinta.
- e) Autónomos o independientes. No necesitan de otro tipo.
- f) Subordinados. Dependen de otro tipo.
- g) De formulación casuística. Son los que se pueden ejecutar en varias formas.
- h) De formulación amplia. Aquí se describe una hipótesis única en la ejecución del delito.
- i) De daño y peligro.

Tomando esto como base, se puede clasificar al delito de defraudación fiscal como tipo anormal, pues se constituye por una descripción objetiva; es un delito especial, por sus condiciones legislativas; con característica de un tipo básico.

Para el autor Orellana Wiarco, la defraudación fiscal. "es un tipo básico, los tipos de defraudación fiscal calificada, resultan ser tipos complementados, pues requieren de la existencia del delito de defraudación, tipo independiente ya que tienen vida propia y no requiere de ningún otro tipo para su existencia, es anormal porque exige uso de engaños o bien aprovechamiento del error, elementos

subjetivos, y además pago de contribución y beneficio indebido como elementos normativos." ⁶³

Elementos Objetivos.

En la tipicidad y tipo interviene elementos de tipo objetivos. Los elementos objetivos pueden ser: sujeto activo, sujeto pasivo, conducta, resultado, nexo causal, circunstancias objetivas de atenuación, circunstancias de tiempo, lugar y modo.

En el delito de defraudación fiscal, el elemento objetivo, según el autor Hernández Esparza: "se encuentra expresado en los verbos núcleo del tipo, es decir, engañar y aprovechar el error." ⁶⁴

Dentro de los elementos objetivos del tipo de la defraudación fiscal encontramos:

- a) Sujeto activo. Será el contribuyente, su representante o su deudor solidario.
- b) Sujeto pasivo. Es el fisco federal.
- c) Conducta. Puede ser de acción, mediante el uso de engaños, o de comisión por omisión, si hay un aprovechamiento del error.
- d) Resultado. Es de resultado instantáneo.
- e) Nexo causal. Mediante el uso de engaños o aprovechamiento del error.
- f) Circunstancias de tiempo, lugar, medio, modo u ocasión. Hay algunas circunstancias que no se especifican, pero en cuanto al modo puede ser total o parcial.
- g) Circunstancias agravantes. Establecidas en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

⁶³ ORELLANA WIARCO, Octavio A. Ob. Cit. pp. 147-148.

⁶⁴ HERNANDEZ ESPARZA, Abdón. Ob. Cit. p. 95.

Elementos Subjetivos.

Entre los elementos subjetivos encontramos: el dolo, que puede ser directo, indirecto o eventual; y la culpa, que puede ser consciente o inconsciente.

En cuanto a la defraudación fiscal, los elementos subjetivos de este delito son:

- a) El uso de engaños o aprovechamiento del error, estas actitudes con dolo, pues el contribuyente actuó con la intencionalidad de defraudar, en este caso se presenta como dolo directo.
- b) Si consideramos la culpa como imprudencia, falta de cuidado, o donde no se esperaba el resultado obtenido, entonces se puede decir que en la defraudación fiscal no hay culpa, pues el contribuyente actúa consciente de cometer el delito.

Así, en la defraudación fiscal solo hay dolo, pues el delito necesita que el sujeto activo utilice para omitir el pago de contribuciones engaños, es decir, que pretenda hacer creer al fisco que no tiene obligación de pagar determinada contribución, cuando sabe que sí está obligado, o bien, de manera consciente se aprovecha del error del fisco y obtiene un beneficio que no le corresponde.

Sin embargo, el autor Hernández Esparza opina que en este delito los elementos subjetivos en sí mismos no existen, pues la conducta en este delito es con ánimo doloso, consciente e intencional.

La Atipicidad.

Sucede atipicidad cuando los elementos del tipo legal no se encuentran en la conducta. La atipicidad se refiere a la falta de adecuación de la conducta al tipo. Por lo tanto, si una conducta no presenta tipicidad, entonces tampoco será delictiva.

Entre las causas de tipicidad que menciona esta autor están: ausencia de la calidad o del número de sujetos activos o pasivos exigidos por la ley; falta del objeto material o jurídico y falta de las referencias temporales o espaciales dadas por el tipo, entre otras.

En el delito de defraudación fiscal, el autor Hernández Esparza considera que hay atipicidad cuando no reúnen los sujetos la calidad que marca ley: "si no es causante no podrá omitirse el pago de un impuesto. Paralelamente si el sujeto pasivo no lo es el Estado, no podrá haber omisión del pago de un impuesto toda vez que éste es el titular del derecho de crédito." ⁶⁵

El autor también señala que puede haber atipicidad por ausencia de los medios (falta de engaño o del aprovechamiento del error) o bien por falta de objeto.

Por lo tanto, podemos pensar, que si no existe una conducta dolosa, con carácter engañoso o de aprovechamiento del error, la conducta será atípica.

III.4 Antijuridicidad y su aplicación en el delito a estudio.

Concepto de Antijuridicidad

Para el autor Osorio y Nieto, la antijuridicidad es "aquella conducta que viola una norma penal tutelar de un bien jurídico." ⁶⁶

Tenemos entonces que aquella conducta cuya intención sea violar lo expuesto y protegido en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y causa un daño al fisco, es una conducta antijurídica.

Como menciona el autor Orellana Wiarco: "en el delito de defraudación fiscal de carácter antijurídico aparece en forma expresa en su descripción típica, al

⁶⁵ *Ibidem.* p. 99.

⁶⁶ OSORIO Y NIETO, César Augusto. *Ob. Cit.* p. 58.

mencionar que el sujeto pasivo debe obtener un beneficio indebido." ⁶⁷

Así, la antijuridicidad aparece en la defraudación fiscal por el solo hecho de estar tipificado y regulado en materia fiscal.

Antijuridicidad Formal.

Si bien, la antijuridicidad es un concepto unitario se ha planteado una doctrina de la antijuridicidad que la divide en antijuridicidad formal y material.

La antijuridicidad formal implica una transgresión de una norma definida por el Estado (una clara oposición a la ley).

En este sentido, en la defraudación fiscal, la antijuridicidad formal responde a la conducta típica que atenta contra lo estipulado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, como norma establecida por el Estado.

Antijuridicidad Material.

Una conducta es antijurídica material cuando conlleva una contradicción a los intereses colectivos, a los intereses de la comunidad.

En la defraudación fiscal, la antijuridicidad material será aquella conducta que lastima el bien jurídico-sistema de recaudamiento tributario-protégido por el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, lo que implica contradicción y daña interés colectivos.

Causas de licitud o justificación.

Aparecen como una parte negativa del delito, en tanto que significan la ausencia de antijuridicidad. Para De la Garza, estas causas "son aquellas que

⁶⁷ ORELLANA WIARCO, Octavio A. Ob. Cit. p. 151.

tienen por objeto hacer que un hecho antijurídico deje de serlo en un caso particular." ⁶⁸

Entre las causas de justificación tenemos: legítima defensa, estado de necesidad, cumplimiento de un deber, ejercicio de un derecho y obediencia jerárquica.

Legítima defensa.

Para el autor Castellanos Tena, la legítima defensa es "repulsa de una agresión antijurídica y actual o inminente por el atacado o por terceras personas contra el agresor, sin traspasar la medida necesaria para la protección." ⁶⁹

Algunos factores de la legítima defensa son: presencia de una agresión, esta agresión puede provocar un daño y a la vez esto ocasiona una reacción que rechaza la agresión (contra ataque). Podemos hablar de legítima defensa cuando una persona que va a sufrir una agresión que pone en peligro su integridad, reacciona repeliendo la agresión y a la vez lastima al agresor. Algunos otros elementos de la legítima defensa son: que es actual, violenta, y se da ante un peligro inminente.

Pero, en la defraudación fiscal ¿podemos hablar de legítima defensa como causa de justificación?. Respondiendo a esto, pensamos que es imposible hablar de legítima defensa en la defraudación fiscal y como menciona el autor Orellana Wiarco: "el sujeto activo del delito de defraudación fiscal evidentemente no puede alegar legítima defensa, ni consentimiento del ofendido." ⁷⁰

En la defraudación fiscal no hay agresión por parte del fisco, sino obligación del contribuyente marcada por la ley y por lo tanto dicha obligación no es ilegítima.

⁶⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". 17ª. edición. Editorial Porrúa. México, 1992. p. 913.

⁶⁹ CASTELLANOS TENA, Fernando Ob. Cit. p. 191.

⁷⁰ ORELLANA WIARCO, Octavio A. Ob. Cit. p. 153.

En la legítima defensa solo se puede aplicar ante una agresión real e inminente, para defender bienes jurídico propios a ajenos, pero en la defraudación fiscal, el Estado al reglamentar e imponer el pago de impuestos al contribuyente no está realizando una agresión real, por lo que no aplica la justificación de legítima defensa.

Estado de necesidad.

El estado de necesidad se produce cuando existe un peligro actual e inmediato para bienes jurídicamente protegidos, peligro que sólo puede evitarse mediante la lesión de otros bienes protegidos también jurídicamente y que pertenecen a otra persona.

El estado de necesidad es como un ataque justificado donde ante una situación de peligro real para la persona que afecte sus bienes propios o ajenos, y ante esto sólo puede evitarlo a través de la violación de otros bienes, también tutelados jurídicamente y que pertenecen a alguien distinto. Se diferencia de la legítima defensa en que ésta es una reacción contra el ataque y el estado de necesidad es en sí mismo un ataque.

Como elementos del estado de necesidad encontramos: situación de peligro real, que el peligro se ocasione intencionalmente por otro sujeto, y dicho peligro recaiga sobre un bien jurídicamente tutelado propio o ajeno y, por último que no se pueda emplear otro medio para salvaguardar los bienes en peligro.

Tomando en cuenta lo anterior, en la defraudación fiscal ¿es válida esta causa de justificación?. Al respecto, el autor Orellana Wiarco opina que es difícil que se dé, es difícil "que pudiera hacer uso de engaños para omitir el pago de contribuciones, y así salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno (por ejemplo de sus familiares) de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado dolosamente por el propio contribuyente, sacrificando así el pago al fisco, resultando esa

omisión el sacrificio de un bien menor, siempre que el peligro no fuese evitable por otros medios." ⁷¹

Así, aunque es difícil que se dé esta causa, podría considerarse en casos muy especiales, por ejemplo, el accidente de un familiar y que el único dinero que se tiene para operarlo es el que se va a pagar al fisco. Pero aún así, es muy discutida esta causa de justificación.

Cumplimiento de un deber y ejercicio de un derecho.

Nos señala Osorio y Nieto que esta justificación. "consiste en el actuar por obligación, ya sea que esta obligación provenga de la ley o que provenga de un superior jerárquico." ⁷²

El cumplimiento de un deber se refiere a las acciones que la ley manda, el ejercicio de un derecho se refiere a las acciones autorizadas por la ley; el primero es preceptivo y el segundo es facultativo.

En la defraudación fiscal, este caso puede darse, pero sería muy excepcional, casi imposible, pues la acción de omitirse el pago de contribuciones mediante el uso de engaños no puede ser considerado como el ejercicio de un derecho. Además, en la relación que establece con el fisco, el contribuyente tiene la posibilidad de compensar el daño hecho, o bien, solicitar la devolución del pago indebido. Sin embargo, no tiene el derecho de omitir los pagos de contribuciones y menos aún de hacer uso de engaños.

III.5 Imputabilidad y su aplicación en el delito a estudio.

Hay varias corrientes que colocan a este elemento en diferente relación con respecto a la culpabilidad, por ejemplo puede ser considerada como elemento del delito o bien, como un presupuesto de la culpabilidad.

⁷¹ *Ibidem*. p. 160.

⁷² OSORIO Y NIETO, César Augusto. Ob. Cit. p. 61.

Concepto de imputabilidad.

El maestro Castellanos Tena define a la imputabilidad como: "la capacidad de entender y de querer en el campo del Derecho Penal (...) la Imputabilidad es, pues, el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mentales en el autor, en el momento del acto típico penal, que lo capacitan para responder del mismo."⁷³

Algunos elementos de la imputabilidad son: intelectual (capacidad para comprender) y volitivo (capacidad para desear un resultado específico). Así, es imputable cualquier sujeto que cumpla con las mínimas condiciones físicas y psicológicas. Para que haya imputabilidad es porque el sujeto posee el desarrollo psíquico y físico exigido por la ley.

En el caso de la defraudación fiscal, el contribuyente realiza la defraudación con pleno conocimiento y voluntad para dañar al fisco, pues tiene la facultad de conocer y querer y por lo tanto de actuar.

La inimputabilidad.

Ésta vendría a ser el aspecto negativo de la imputabilidad, una incapacidad para entender y querer, en el ámbito penal es la ausencia de imputabilidad.

Hay diferentes causas de inimputabilidad, entendidas éstas como: "todas aquellas capaces de anular o neutralizar, ya sea el desarrollo o salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de aptitud psicológica por la delictuosidad."⁷⁴

Entre las causas de inimputabilidad encontramos: menor de edad, trastornos mentales, miedo general, desarrollo intelectual retardado, etcétera.

⁷³ CASTELLANOS TENA, Fernando. Ob.Cit. p. 218.

⁷⁴ Ibidem. p. 223.

En el delito de defraudación fiscal, se puede dar el caso de la inimputabilidad por trastornos mentales, pero es un caso muy especial, donde aun el sujeto con daño mental que cometa el delito de defraudación fiscal deberá estar sujeto a las condiciones estipuladas y reglamentados por el Código Penal Federal.

De esto podemos pensar que sucederá la inimputabilidad de un contribuyente cuando al ejecutar éste la acción delictiva, carezca de la capacidad para entender y querer. Sin embargo podemos cuestionar si el trastorno mental es válido, pues el defraudador emplea engaños o aprovecha errores y para esto es necesario un desarrollo intelectual y psicológico mínimo.

III.6 La culpabilidad y su aplicación en el delito a estudio.

Otro elemento fundamental del delito es la culpabilidad. En este elemento se ligan el nexa causal del delito con el resultado de éste.

Concepto de culpabilidad.

Para el maestro Castellanos Tena la culpabilidad es "como el nexa intelectual y emocional que liga al sujeto con su acto."⁷⁵

Para determinar la naturaleza de la culpabilidad hay dos corrientes principales: el psicologismo y el normativismo.

En cuanto al delito de defraudación fiscal, la culpabilidad forma parte fundamental para que éste sea considerado delito.

Formas de aparición de la culpabilidad.

La culpabilidad se manifiesta de dos formas principales: dolo y culpa, dependiendo si el agente dirige su voluntad consciente para ejecutar el delito o bien si el resultado se da por negligencia o imprudencia.

⁷⁵ CASTELLANOS TENA, Fernando Ob. Cit. p. 234.

Para el autor Hernández Esparza, el dolo "es la conducta voluntariamente encauzada a la lesión de un bien jurídicamente protegido con conciencia de que se viola un deber y con representación de resultado a producirse."⁷⁶

Vemos que la conducta de dolo es voluntaria e intencional que espera un resultado específico. El dolo puede darse en varias formas: directo, indirecto e indeterminado.

En la culpa, por el contrario, se ejecuta el acto sin esperar específicamente el resultado obtenido, pues sucede por un descuido o negligencia, de tal manera que en la culpa, hay una voluntad de realizar una conducta lícita, que no espera un resultado delictivo, pero, este resultado delictuoso se produce por negligencia, ineptitud o falta de cuidado.

En la culpa el sujeto no desea realizar una conducta delictiva pero por negligencia o imprudencia sucede un resultado ilícito. Los elementos de la culpa son: una conducta, ya sea positiva o negativa, falta de cuidado y precaución, y resultado no deseado. Las especies principales de culpa son: consciente e inconsciente.

Partiendo de lo anterior, en el delito de defraudación fiscal se presenta la forma dolosa y no culposa, pues el contribuyente actúa de manera consciente y voluntaria, esperando causar un daño al fisco y obtener un beneficio indebido, es un delito intencional, de conocimiento que se comete un delito. Esto es suficiente para considerarlo un delito típicamente doloso.

Para el autor Orellana Wiarco, la defraudación fiscal "es un delito doloso, que no admite forma culposa, y cuya acreditación en la etapa inicial del proceso, al

⁷⁶ HERNÁNDEZ ESPARZA, Abdón. Ob. Cit. p. 110.

resolverse la situación jurídica del inculgado con auto de formal prisión sólo requiere que el dolo sea probable." ⁷⁷

La defraudación fiscal es dolosa pues el sujeto tuvo la voluntad consciente de omitir el pago total o parcial de la contribución obligada y obtener un beneficio que no le correspondía. No se puede hablar de forma culposa pues no es un acto resultado de una falta de precaución o negligencia, sino que es un acto planeado mediante el uso de engaños o aprovechamiento del error.

III.7 Condiciones objetivas de punibilidad y su aplicación en el delito a estudio.

En este punto toca abordar las condiciones objetivas de punibilidad. Podemos pensar que estas condiciones no son un elemento necesario del delito, para algunos casos, sin embargo, en algunos delitos sí son requisitos obligatorios para que el hecho pueda ser considerado delito.

Concepto de condiciones objetivas de punibilidad.

El maestro Castellanos Tena señala que las condiciones objetivas de punibilidad no son elementos esenciales del delito, si están contenidas en la descripción legal como partes integrantes del tipo penal. Este autor las define como "aquellas exigencias ocasionalmente establecidas por el legislador para que la pena tenga aplicación." ⁷⁸

Las condiciones objetivas de punibilidad son requisitos, en algunos casos, para el ejercicio de la acción penal, especifican ciertas condiciones determinadas para algunos delitos; como en el caso de la defraudación fiscal. En ésta, se necesita una declaración de Hacienda que señale el delito. Aparece aquí una condición objetiva de punibilidad como un requisito procesal.

⁷⁷ ORELLANA WIARCO, Octavio A. Ob. Cit. p 164.

⁷⁸ CASTELLANOS TENA, Fernando. Ob. Cit. p. 278.

Actualmente en el Código Fiscal de la Federación, el artículo 92 señala las condiciones para proceder penalmente en los delitos fiscales. Vemos que el delito de defraudación fiscal establece condiciones objetivas de punibilidad, contenidas en la descripción legal.

III.8 Punibilidad y su aplicación en el delito a estudio.

La punibilidad es otro concepto muy discutido en la teoría del delito, pues mientras que algunos autores consideran que la punibilidad es una consecuencia del delito, otros autores la consideran un elemento de éste.

Concepto de punibilidad.

Para el maestro Castellanos Tena la punibilidad es: "el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta. Un comportamiento es punible cuando se hace acreedora a la pena: tal merecimiento acarrea la conminación legal de aplicación de esa sanción." ⁷⁹

Podemos pensar, que la punibilidad es una consecuencia derivada de la conducta delictuosa, pues, solo a partir del delito, se puede establecer una pena. La punibilidad sería entonces, el merecimiento a una sanción que establece el legislador para cada tipo, esto en base a principios de justicia.

Entre algunas funciones de la punibilidad tenemos: retribución, prevención general y prevención especial.

Con respecto a la defraudación fiscal, la punibilidad para este delito esta contenida en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, donde se señala el tiempo de prisión de acuerdo al monto defraudado. Aunque la punibilidad de este delito ha sufrido algunos cambios desde 1949, principalmente en lo referente al monto defraudado y su sanción, sigue conservando un esquema base.

⁷⁹ **Ibidem. p. 275.**

Las excusas absolutorias.

Éstas son el aspecto negativo de la punibilidad. Hay casos muy excepcionales, establecidos por la ley, en los que se considera conveniente no aplicar la pena al sujeto activo del delito. Estas situaciones son las excusas absolutorias.

Castellanos define las excusas absolutorias como: "aquellas causas que dejando subsistente el carácter delictivo de la conducta o hecho, impiden la aplicación de la pena. El Estado no sanciona determinadas conductas por razones de justicia o equidad de acuerdo con una prudente política criminal."⁸⁰

En nuestro sistema jurídico las excusas absolutorias de mayor importancia son: excusas por razones de mínima temibilidad, excusa en aborto imprudencial o en embarazo resultado de una violación, excusa por graves consecuencias sufridas, entre otras.

Para el caso de la defraudación fiscal, el autor Orellana Wiarco opina que: "en el delito de la defraudación fiscal encontramos como causa de excusa absolutoria por mínima peligrosidad aquella que se denomina 'por motivo de arrepentimiento', descrita en el séptimo párrafo del artículo 108 de Código Fiscal de la Federación."⁸¹

El contribuyente puede "arrepentirse" de su conducta y recurrir al fisco para aclarar el error, pudiendo así obtener la absolución de su delito.

Las otras excusas quedan invalidadas pues recordemos que en la defraudación fiscal hay un comportamiento humano voluntario, que busca un fin determinado, cuyo resultado está penado.

⁸⁰ *Ibidem.* p. 278-279.

⁸¹ ORELLANA WIARCO, Octavio A. Ob. Cit. 187.

III.9 La vida del delito o iter criminis.

Este concepto es definido por Osorio y Nieto como: "el camino que debe recorrer el delito, desde su ideación hasta su culminación(...)desde que en la mente del activo surge la idea criminosa hasta que agota su conducta delictiva." ⁸²

En el iter criminis, la idea delictiva trabaja en la mente y recorre un camino hasta su cumplimiento, de ahí que sea considerado como el camino del delito. El iter criminis tiene dos fases: interna (procesos mentales y subjetivos) y externa (manifestaciones perceptibles).

Este camino es solo aplicable a los delitos dolosos, como el delito de defraudación fiscal, donde el contribuyente planea la defraudación (uso de engaños). Entonces se puede considerar como el camino del delito de defraudación fiscal desde el momento en que el contribuyente comienza a maquinarse conscientemente la manera de engañar al fisco, hasta el momento en que, aprovechándose del error del fisco, obtiene un beneficio indebido.

La tentativa y consumación del delito.

La ejecución del delito puede ofrecer dos formas: la tentativa y la consumación del delito.

En la tentativa existe ya una idea de preparar el acto. El maestro Castellanos Tena la define como: "los actos ejecutivos (todos o algunos), encaminados a la realización de un delito, si éste no se consuma por causas ajenas al querer del sujeto." ⁸³

En la tentativa el sujeto plantea una idea para la ejecución y realización de un delito, pero por causas ajenas a la voluntad del propio sujeto, no se realiza la consumación del delito, el delito no llega a realizarse.

⁸² OSORIO Y NIETO, César Augusto Ob. Cit. p.102.

⁸³ CASTELLANOS TENA, Fernando. Ob. Cit. p. 103.

En materia fiscal, en el artículo 98 del Código Fiscal de la Federación, se describe la tentativa y sus penas. Por lo tanto, la tentativa si puede presentarse en la defraudación fiscal, siempre y cuando, como menciona el autor Orellana Wiarco: "el sujeto activo efectúe acciones que puedan catalogarse como engañosas, pero si por causas ajenas a su voluntad, no llega a consumarse el fin propuesto una vez iniciada las acciones falaces." ⁸⁴

Así, las maquinaciones engañosas, sin llegar a la consumación pueden ser considerados como actos tentativos, a excepción de que a veces las maquinaciones constituyan por sí mismas el delito.

El autor Orellana Wiarco considera también que en el caso del aprovechamiento del error, no puede haber tentativa, pues "el sujeto activo no ejecuta ninguna acción previa al aprovechamiento, únicamente se vale del error del fisco, su actuar resulta ilícito porque teniendo el deber jurídico de hacer ver al fisco su error, omite cumplir ese deber y, como consecuencia de su omisión obtiene el beneficio indebido." ⁸⁵

La consumación del delito se da cuando se juntan todos los elementos constitutivos del delito de acuerdo a la descripción del tipo penal. En la defraudación fiscal, el delito se consuma cuando el contribuyente recibe un beneficio indebido mediante la omisión fraudulenta total o parcial de contribuciones.

Cuando el contribuyente se aprovecha del error del fisco, el delito es consumado, en este sentido la consumación se da instantánea, ya que sucede en el momento en que el fisco, por un error, da al contribuyente cierto beneficio y éste no le hace saber de ese error manteniendo con esto el beneficio.

⁸⁴ *Ibidem*. p. 207.

⁸⁵ *Ibidem*. p. 208.

III.10 El concurso de delitos.

El concurso de delitos surge cuando una misma persona ejecuta una o varias conductas y da como producto varios resultados delictivos. Implica conductas reiteradamente delictuosas ejecutadas por un solo sujeto.

Al respecto, el maestro Castellanos Tena nos señala que "en ocasiones un mismo sujeto es autor de varias infracciones penales; a tal situación se le da el nombre de concurso, sin duda porque en la misma persona ocurren varias autorías delictivas."⁸⁶

El concurso puede ser ideal o materia. Puede aparecer: unidad de acción y de resultados (una conducta produce un solo delito); unidad de acción y pluralidad de resultados (concurso ideal donde con una acción se producen varios delitos); pluralidad de acciones y unidad de resultados (las acciones son varias pero es una sola lesión jurídica y produce delitos continuados) y pluralidad de acciones y de resultados (concurso material o real donde un sujeto comete varias acciones independientes y estas acciones varios delitos.

En cuanto a la defraudación fiscal, el artículo 99 del Código Fiscal de la Federación señala el caso del delito continuado y la pena aplicable.

Así, el concurso de delitos es una figura presente en la responsabilidad de cualquier defraudador.

Como se mencionó, el artículo 99 del Código Fiscal de la Federación maneja la figura de delito continuado, que como señala el autor Urbina Nandayapa, es continuado "porque aún cuando sean varios actos ejecutado por el contribuyente, todos ellos tienden al mismo resultado, es decir el propósito es defraudar al fisco federal."⁸⁷

⁸⁶ CASTELLANOS TENA, Fernando. Ob. Cit. p. 307.

⁸⁷ URBINA NANDAYAPA, Arturo. Ob. Cit. p. 120.

III.11 La participación.

La participación implica la cooperación voluntaria de varios sujetos para la ejecución de un delito, sin que el tipo establezca dichas participaciones. En la participación intervienen los siguiente sujetos: autor, autor intelectual, autor material, autor mediato, coautor, cómplice.

En el caso de la defraudación fiscal, la participación queda establecida en el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, donde se señala quienes pueden ser responsables del delito y por lo tanto de participar en él.

El autor en la defraudación fiscal, serán aquellos contribuyentes que hagan uso de engaños o se aproveche del error del fisco.

Para el autor Orellana Wiarco, los partícipes en la defraudación fiscal son "aquellos que de alguna manera prestan auxilio o cooperación con el autor de la comisión del delito fiscal sin tener dominio del hecho." ⁸⁸

III.12 La reincidencia y la habitualidad.

Estos dos términos aparecen cuando hablamos de concurso de delitos. Reincidencia etimológicamente significa recaída. En la reincidencia el sujeto activo que ejecutó un delito vuelve a incurrir nuevamente en éste.

Para el maestro Castellanos Tena, "en el lenguaje jurídico-penal se aplica el vocablo para significar que un sujeto ya sentenciado, ha vuelto a delinquir. Hay una diferencia fundamental entre el concurso real y la reincidencia; par ésta se requiere que ya se haya pronunciado sentencia condenatoria por un delito anterior, mientras en el concurso no." ⁸⁹

⁸⁸ ORELLANA WIARCO. Octavio A. Ob. Cit. p. 217.

⁸⁹ CASTELLANOS TENA, Fernando. Ob. Cit. p. 312.

La reincidencia nos muestra la reiteración para proceder delictivamente; puede ser general o específica.

Vemos aquí que algunos requisitos para considerar una conducta como reincidencia son: la existencia de una sentencia anterior, que el reo haya cumplido esta sentencia y que el nuevo delito haya ocurrido sin que aún hubiera pasado un tiempo determinado.

En la defraudación fiscal puede ser que el contribuyente reincida en el delito de omitir el pago total o parcial. Se puede dar una reincidencia específica, pues en este tipo de reincidencia, el nuevo delito es de la misma especie que el anterior.

En la defraudación fiscal las conductas delictivas producen los mismos resultados: omisión total o parcial de pago de contribuciones mediante uso de engaños o aprovechamiento del error, con perjuicio al fisco, obteniendo un beneficio indebido.

La habitualidad vendría a ser una especie de reincidencia donde, siguiendo "el reincidente en el mismo género de infracciones comete un nuevo delito procedente de la misma pasión o inclinación viciosa, será considerado como delincuente habitual." ⁹⁰

En la defraudación fiscal, un contribuyente será habitual cuando reincida en el uso de engaños para lograr, conforme a su propio beneficio, una omisión del pago de impuestos, con cierta continuidad y recurrencia.

⁹⁰ *Ibidem.* p. 312.

CAPÍTULO IV

CRÍTICA DEL DELITO Y PROPUESTAS PARA UNA ADECUADA LEGISLACIÓN

Después de haber hecho una revisión muy general a la teoría del delito, específicamente en el delito de defraudación fiscal, se tienen los elementos necesarios para asumir una postura crítica de este ilícito y formular algunas propuestas acerca del mismo.

Impacto de las contribuciones en el desarrollo del país.

Como hemos visto en el desarrollo del presente trabajo, a lo largo de la historia del devenir del hombre, éste ha contribuido con los gastos de la comunidad, pueblo, estado y nación.

El pago de impuestos es tan viejo como la humanidad misma, poco a poco, teniendo en cuenta las necesidades de cada Estado y sus gobernados, se ha reglamentado el pago de dichos impuestos, a fin de que, por un lado, las autoridades no obliguen a pagar impuestos injustos o en desproporción con la capacidad de pago de los sujetos; y por otro lado, para que el Estado pueda captar los recursos suficientes, de una manera justa y equitativa.

Todos los gobiernos necesitan de ingresos que les permita realizar los gastos de la administración pública, para la atención de las necesidades de los ciudadanos.

De aquí surge la importancia de los impuestos como ingresos del país: el pago de impuestos permite al Estado (pues se supone que par eso están destinadas las contribuciones) cubrir las necesidades básicas de los gobernados, realizando con esto, sus funciones administrativas y las actividades de las instituciones de ejercicio de autoridad (administración de justicia).

Mediante la recaudación de impuestos, el Estado puede crear fuentes de empleo, escuelas, hospitales y todos aquellos espacios gubernamentales de atención a la sociedad, que aseguren un beneficio a la ciudadanía y por lo tanto al desarrollo del país.

Esto conlleva la obligación de los ciudadanos de contribuir, vía el pago de impuestos, al gasto público. Dicha obligación se establece en las leyes fundamentales de este país, pues es necesario regular las cargas fiscales y estipular las normas necesarias para proteger al pueblo de los abusos y excesos del Estado en materia fiscal.

Como nos muestra la historia, algunas crisis económicas de México, han sido el resultado de los abusos del poder fiscal sobre los ciudadanos (recordemos el "error de diciembre de 1994").

El artículo 31 constitucional reglamenta el derecho del Estado para cobrar impuestos y, a la vez establece la obligación de los ciudadanos de pagar.

Desde 1857, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ha mantenido, en condiciones jurídicas muy semejantes, la obligación de los ciudadanos de pagar impuestos.

Así, el Estado al regular el pago de contribuciones asume varias funciones administrativas, normativas y jurisdiccionales que se ejercen mediante los poderes ejecutivo, legislativo y judicial.

Sin embargo, los ciudadanos no siempre cumplen con sus obligaciones, como en el caso de la legislación en materia de delitos fiscales, específicamente en la defraudación fiscal, figura delictiva en donde el contribuyente, mediante uso de engaños o aprovechándose del error del fisco, hace creer a éste que no tiene obligación de pagar, omitiendo total o parcialmente el pago de contribuciones.

El grave problema es que la omisión de impuestos no sólo afecta al fisco, aunque así lo crea el contribuyente, sino que afecta a los intereses colectivos de los demás ciudadanos.

Si el Estado no cuenta con los recursos necesarios para lo anterior, el desarrollo del país se puede ver estancado, y peor aún, el Estado al buscar otras fuentes de ingresos, las decisiones que tome pueden repercutir negativamente en los ciudadanos (por ejemplo la deuda externa).

Con base a esto, podemos decir que el pago de impuestos es una obligación necesaria de cada ciudadano de acuerdo a las condiciones estipuladas por las leyes.

En material fiscal, el contribuyente al cumplir con su obligación obtiene un beneficio (o se pretende) mediante la apertura de programas al apoyo social, impulsado por el Estado, apertura de otras instituciones y en general contribuye al logro de aquellas acciones que tengan como fin un beneficio a la comunidad.

El principio jurídico NON BIS IN IDEM en la defraudación fiscal.

Este principio está contenido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el artículo 23 establece como derecho individual público que ninguna persona puede ser juzgada dos veces por el mismo delito. Esta prohibición de doble juicio, implícitamente establece la dualidad de acciones idénticas.

En materia fiscal, todos los contribuyentes se encuentran obligados a cumplir con las obligaciones fiscales, establecidas en la actual legislación y, en el caso de incumplimiento, se hacen merecedores a la sanción de acuerdo con las mismas leyes.

Con respecto a esto, el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación establece que: "la aplicación de las sanciones administrativas que procedan, se hará en perjuicio de que se exija el pago de las prestaciones fiscales respectivas, de recursos en su caso y de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal."⁹¹

Lo anterior implica que un hecho puede tener tanto un carácter de infracción y además un carácter de delito, por lo tanto, quien cometa ese hecho, puede ser sometido a dos procesos: uno administrativo por la infracción y, otro penal o judicial, para castigar el delito.

Esta situación ocurre claramente en el caso del delito de defraudación fiscal, donde la sanción a los contribuyentes es desde el derecho penal y desde de derecho administrativo, pues la defraudación fiscal puede ser considerada como infracción fiscal y como delito fiscal, situación que ha despertado varias polémicas con relación al principio jurídico "non bis in idem".

Al respecto, en la defraudación fiscal podemos preguntarnos ¿hasta dónde se respeta el principio non bis in idem?. Si pensamos que en este delito se tiene una doble sanción (penal y administrativa), por lo cual los trámites del procesos administrativo y el proceso penal se hacen en forma paralela, resulta entonces un solo proceso, por diferentes caminos, pero al fin el mismo.

El doble proceso y la doble sanción que se aplica a un mismo sujeto (contribuyente) por un solo delito (evasión de impuestos), significa que al contribuyente se le juzgue dos veces, acción completamente contraria a lo estipulado en el artículo 23 constitucional.

Por lo tanto, se puede considerar que el principio constitucional Non bis in idem no es claro ni respetado en el caso del delito de defraudación fiscal, pues

⁹¹ Código Fiscal de la Federación. Ob. Cit. p. 23.

ésta se encuentra sancionada doblemente en las leyes mexicanas (como infracción y como delito), lo que conlleva ser juzgado dos veces.

Las autoridades de cada materia, fiscal y penal, imponen cada una de ellas sanciones al contribuyente por un solo delito, por lo cual, las acciones de las autoridades resultan inconstitucionales.

El doble proceso de sanción en la defraudación fiscal va en contra de lo establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, máxima ley del país.

Encontramos entonces, que en la defraudación fiscal se vuelve necesario unificar criterios y establecer un solo procesos para que esta figura sea sancionada una sola vez, evitando caer en acciones inconstitucionales.

Esto solo se logra incorporando el delito de defraudación fiscal en una sola legislación, en este caso en la legislación penal, pues si se considera a la defraudación fiscal como un delito fiscal, antes debe estar regulada por el derecho penal, por lo tanto incorporado en el Código Penal Federal.

Debe considerarse a la defraudación fiscal como un delito exclusivamente regulado y sancionado por la legislación penal y otorgar así, facultades a los jueces para imponer las sanciones pertinentes.

Con esta propuesta de incorporación se pretende: acabar por un lado con el doble procedimiento del que es objeto el contribuyente que comete la defraudación fiscal, respetando así el principio Non bis in idem.

Por otro lado, devolver la confianza a la sociedad en las autoridades y la aplicación justa de las leyes, confianza tan desgastada en estos tiempos.

En el Congreso de la Unión.

Como sabemos, la gran responsabilidad de crear leyes justas para los gobernados recae directamente en los legisladores y por lo tanto en el Congreso de la Unión.

El poder legislativo, mediante el ejercicio de sus facultades constitucionales puede legislar acerca de la creación de impuestos y cargas fiscales a los ciudadanos y, a la vez legislar acerca de la injusta concentración del ingreso fiscal a favor del gobierno federal, con daño a los demás estados.

El Congreso de la Unión debe velar principalmente por los intereses del pueblo, pues las facultades de los legisladores son también derechos constitucionales de los mexicanos, por lo tanto se les puede exigir una buena actuación con respeto a la reglamentación de los impuestos y al gasto público.

En este sentido, como marca nuestra constitución, solo hay obligación del ciudadano si hay una ley que apruebe dicha obligación, así que solo una ley puede establecer obligaciones fiscales a los contribuyentes.

Aquí entra la importancia del desempeño del Congreso de la Unión, integrado por representantes populares, electos por la misma ciudadanía, y se supone, protectores de los intereses del pueblo.

Los impuestos solo pueden ser creados y aprobados por el Poder Legislativo. Este órgano debe tomar en cuenta, a la hora de crear impuestos, el estado de la economía nacional y la capacidad de pago de los contribuyentes, pues los impuestos deben ser una imposición necesaria para el gasto público, pero de acuerdo a la realidad económica del país y de los contribuyentes, quienes también hacen un esfuerzo para cumplir con sus obligaciones fiscales.

Tomando en cuenta lo anterior, el mismo Congreso de la Unión es también responsable de estipular adecuadamente las sanciones y procesos que se impondrán al contribuyente en caso de que evada su obligación fiscal o realice cualquier acción encaminada a este objetivo.

Por lo tanto es necesario que los legisladores revisen detenidamente las sanciones en el caso de la defraudación fiscal, pues como se ha mencionado, dicha figura está sujeta a dos sanciones y dos procesos por el mismo delito (una penal y uno administrativo), lo que resulta inconstitucional, de acuerdo con el artículo 23 de nuestra Constitución y contradice lo estipulado en el principio Non bis in idem. Procurando con esto una mayor confiabilidad de los contribuyentes en las funciones del Congreso de la Unión.

En la Administración de Justicia.

Ahora bien, el pago de impuestos es fundamental en la administración de justicia, puesto que gracias a los ingresos que obtiene el Estado por este medio, se pueden cubrir los gastos destinados a las instituciones de justicia, como juzgados, registros, el pago de jueces, etcétera.

Por lo tanto, si este ingreso se ve disminuido por alguna causa, como la omisión de impuestos, la ya de por sí deficiente administración de justicia de nuestro país, se ve todavía más afectada.

Específicamente, el delito de defraudación fiscal afecta directamente los intereses colectivos en el caso de la administración de justicia, pues el Estado no cuenta con los recursos suficientes para el gasto público que se destina a este ámbito.

Esto incide, entre otras cosas, en el poco personal con que se cuenta en la seguridad pública, en los trámites tan complicados que la ciudadanía tiene que realizar para cualquier trámite en los juzgados u otras instituciones, afecta en la

corrupción de muchos funcionarios públicos que se supone, son los encargados de administrar la justicia.

Por otro lado, la forma en que se aplica la justicia en el caso de la defraudación fiscal, puede resultar confusa, pues, como se ha mencionado, en esta figura el principio *Non bis in idem* no se encuentra claramente respetado, pues el contribuyente sufre dos sanciones y dos procesos por su mismo delito.

Estas formas de proceder atentan contra las garantías constitucionales de los ciudadanos, y pueden resultar y vivirse por el contribuyente como sanciones injustas. En este sentido, hay una gran falta de credibilidad en cuanto a la administración de justicia en este país, consecuencia directa de la falta de claridad de algunas leyes y de procesos legales.

Al respecto, cabe mencionar que en caso de que el Poder Legislativo, encargado de crear figuras legislativas, exceda sus facultades, el Poder Judicial Federal, será el encargado de proteger y atender las quejas de la ciudadanía.

En la Administración Pública.

Hemos visto, que los ingresos del Estado que provienen del pago de impuestos son pieza clave en el gasto público, por lo tanto fundamental en la Administración pública. Sin esta entrada económica, el gobierno se ve imposibilitado a llevar a cabo la administración pública, ejercicio que le corresponde.

En los últimos años y, ante los retos de la modernidad, el neoliberalismo y la globalización, la administración pública ha sufrido alteraciones.

Los diversos cambios económicos, sociales, políticos y culturales, han exigido transformaciones estructurales y una reforma del Estado en materia fiscal.

Como ejemplos de estas modificaciones podemos mencionar la rehabilitación de las finanzas públicas y una nueva administración tributaria en la política pública federal, así como cambios en la política financiera, apertura comercial, reforma del campo y de instituciones agrarias, políticas públicas en cuestión de desarrollo social, la reforma educativa, entre otras.

Ante esto, es necesario establecer legislaciones que regulen las finanzas públicas y su uso de una manera equitativa, pues la redistribución igualitaria del ingreso y la justicia social, son un objetivo básico para el beneficio de los ciudadanos.

Al respecto, el buen uso de los ingresos del Estado se debe ver reflejado en la administración pública, en acciones sociales de apoyo a los sectores marginados, apoyo al sector educativo, a la salud, apoyo al campo, la defensa de los intereses de los productores mexicanos frente a extranjeros, etcétera.

Sin embargo, para esto es necesario que los contribuyentes colaboren con el pago de impuestos, cumpliendo así con la obligación establecida legalmente. Aunque sería también falso asegurar que el cumplimiento de esta obligación basta para el buen manejo de los ingresos, pues debemos de tomar en cuenta los propios intereses de los grupos que conforman la élite del poder en materia económica y política de nuestro país.

CONCLUSIONES

Finalmente, después de este breve estudio y análisis de la figura de la defraudación fiscal podemos arribar a las siguientes conclusiones:

PRIMERA: Desde este análisis, se considera que tanto el derecho penal como el fiscal deben responder a las necesidades de los gobernados y en beneficio de estos. En este sentido, es fundamental el buen funcionamiento del derecho fiscal pues regula los impuestos, elemento fundamental en los ingresos del Estado y del gasto público, así como en el desarrollo del país.

SEGUNDA: Para realizar un estudio dogmático jurídico-penal del delito de defraudación fiscal, es necesario incursionar en la teoría general del delito, desde el ámbito del derecho penal. Esto nos permite, gracias al método inductivo, acceder específicamente al delito que nos interesa.

TERCERA: La defraudación fiscal ha sido a lo largo del tiempo un elemento que se ha tratado de erradicar, sin lograrse aún. Este delito está sancionado tanto en el derecho penal (como delito), como en el derecho administrativo-fiscal (como infracción).

CUARTA: De lo anterior se desprende que la figura de la defraudación fiscal da lugar a dos sanciones, por lo tanto a dos procesos, con lo cual el contribuyente defraudador será juzgado dos veces por el mismo delito. Esta situación resulta contraria a lo estipulado en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (principio Non bis in idem) y por lo tanto resulta inconstitucional.

- QUINTA:** Como una solución a la inconstitucionalidad de las sanciones en la defraudación fiscal, se propone su regulación exclusivamente desde el derecho penal, evitando así este doble proceso.
- SEXTA:** Para esto, es necesario que nuestras instituciones legislativas, encargadas de representar los intereses de la ciudadanía, actúan conforme a lo estipulado legalmente, basándose en principios de justicia y equidad, en beneficio del pueblo.
- SÉPTIMA:** Una política pública fiscal que solo se interese en el aspecto recaudatorio y deje de lado el promover la redistribución de la riqueza y un adecuado gasto público, puede tener como consecuencia una crisis económica, política y social al país.
- OCTAVA:** Debe haber una transparencia del manejo del gasto público, pues la falta de transparencia en material fiscal ocasiona que los contribuyentes crean innecesario el pago de sus impuestos, ya que no se ven resultados palpables. La información de la distribución de los impuestos debe ser del dominio público, esto es necesario para romper el círculo vicioso del no pago de los contribuyentes porque no hay servicios públicos o son deficientes.
- NOVENA:** Tenemos entonces que una causa de evasión de impuestos es el sentir público de que no se sabe en qué acciones se gastan los impuestos, pues hay una escasa prestación de servicios en beneficio de los ciudadanos, resultado de una mala distribución del gasto público.

DÉCIMA: Es necesaria una reforma fiscal integral que permita una recaudación justa de las contribuciones y que promueva el desarrollo del país, evitando así los delitos fiscales, en especial el delito de defraudación fiscal, pero tomando en cuenta la situación económica del país y la capacidad de pago real de los contribuyentes.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

BIBLIOGRAFÍA

CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl. Derecho Penal Mexicano. Parte General. 11ª. edición. Editorial Porrúa. México, 1976.

CASTELLANOS, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General. 41ª. edición. Editorial Porrúa. México, 2000.

DE LA GARZA, Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 17ª. edición. Editorial Porrúa. México, 1992.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 3ª. Edición. Editorial Limusa. México, 1998.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 22ª. edición. Editorial Porrúa. México, 1980.

GONZÁLES-SALAS CAMPOS, Raúl. Los Delitos Fiscales. Editorial Pereznieto. Barcelona, 1995.

HERNÁNDEZ ESPARZA, Abdón. El Delito de Defraudación Fiscal. Editorial Botas. México, 1962.

JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. Derecho Penal. Editorial Losada. Buenos Aires, 1964.

LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. Introducción al Derecho Penal. 6ª. edición. Editorial Porrúa. México, 1998.

MATAMALA PALACIO, Ángel. El Sistema Tributario Español. 2ª. edición. Editorial Bosch. España, 1980.

MILLÁN GONZÁLEZ, Arturo. Defraudación Fiscal 2001. Preguntas y Respuestas. Estudio Teórico Práctico de este Delito y Argumentos para la Defensa del Acusado. Ediciones Fiscales. México, 2001.

OLAVARIA Y FERRARI, Enrique. Compendio General de México a través de los Siglos. Tomo VII. Editorial Del Valle de México, S.A. México, 1974.

OSORIO Y NIETO, César Augusto. Síntesis de Derecho Penal. Parte General. Editorial Trilla. México, 1991.

PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General. 15ª. edición. Editorial Porrúa. México, 2000.

ORRANTIA ARELLANO, Fernando A. Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. Los Impuestos, el Presupuesto, la Ley de Ingresos, la Cuenta Pública, los Empréstitos. Estudio Constitucional. Editorial Porrúa. México, 1998.

ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto. El Delito de Defraudación Fiscal. Ensayo Dogmático Jurídico Penal. Editorial Porrúa. México, 2001.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa. México, 1999.

SÁNCHEZ LEON, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 12ª. edición. Editorial Cárdenas. México, 2000.

TORRES LÓPEZ, Mario Alberto. Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales. 2ª. edición. Editorial Porrúa. México, 2001.

URBINA NANDAYAPA, Arturo. Los Delitos Fiscales en México. Aspectos Constitutivos y Generales de los Delitos Fiscales en México. Editorial SICCO. México, 1997.

VÁZQUEZ NAVA, Ma. Elena (coordinadora). La administración pública contemporánea en México. Editorial Secretaría de la Contraloría General de la Federación, Fondo de Cultura Económica. México, 1993.

LEGISLACIÓN

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Editorial Porrúa. México, 2001.

CÓDIGO PENAL FEDERAL. Editorial Porrúa. México, 2001.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

5ª. edición. Editorial Luciana. México, 2002.

OTRAS FUENTES

Diccionario Jurídico. 2000, C.D.

Diccionario Jurídico Mexicano. 9ª. edición. Editorial Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México - Instituto de Investigaciones Jurídicas. México, 1996.

Enciclopedia Jurídica Omeba. Editorial Deriskill. Buenos Aires, 1990.