

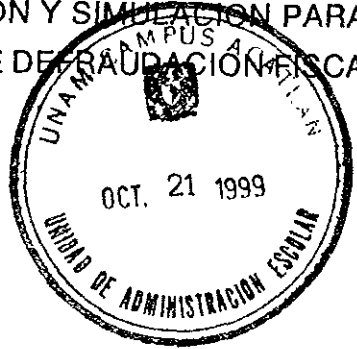
47
29



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ACATLAN"

"LA EVASION, ELUSION Y SIMULACION PARA PRECISAR EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL".



T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

MANUEL ANTONIO HERNANDEZ MARQUEZ



UNAM CAMPUS ACATLÁN NAUCALPAN DE JUAREZ, ESTADO DE MEXICO,

ABRIL DE 1999.

272549

TESIS CON FALLA DE ORIGEN



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.

FRAGMENTACION

DESCONTINUA

A LA MEMORIA DE MI PADRE:

DON MANUEL HERNÁNDEZ TREJO.

De quien aprendí el valor del trabajo y de la honestidad y pienso que donde estés puedes sentir como yo la culminación de los esfuerzos a que me motivaste, este momento que compartimos ambos, te agradezco tu atinada formación y mano de hierro que me condujo por el camino del bien.

A MI SEÑORA MADRE:

DOÑA NATALIA EVELIA G. MARQUEZ TREJO.

Gracias mamá por seguir a mi lado, siempre feliz, por que cuento contigo como madre, amiga y confidente, por tu gran amor y fortaleza, por que eres lo más sencillo y grande que tengo en la vida, te agradezco los cuidados que nos has dado y la manera en que guaste nuestros estudios y nuestra vida; con respeto y admiración de tu hijo, con el gran amor que te tengo te dedico este trabajo que es solo un modesto reconocimiento de los logros que vas realizando en tu vida.

A MI ESPOSA:

ALEJANDRA MAGAÑA DE HERNANDEZ.

Por tu gran amor y cariño; de quien he recibido más de lo que he dado, por tu paciencia, tu amor, tu amistad; porque hasta la fecha seguimos superando nuestras diferencias en esta aventura tan exquisita de nuestro matrimonio, este trabajo que significa tu apoyo incondicional, tu aguante entre tantas y tantas desatenciones y planes postergados, los que hoy cada día mas cerca se ven; por tu cariño y amor incondicional gracias vida mia.

A MIS DOS AMADOS SERES:

HIJOS MIOS ALEJANDRA ELISA Y LUIS ALBERTO.

A quienes de manera indistinta espero ver crecer y realizarse en el camino del bien, a quienes agradezco haberme graduado como padre de familia, con cariño, sintiendo ese gran amor que crece con ustedes cada día más y más.

A MIS HERMANOS:

LIC. VERONICA HERNÁNDEZ MÁRQUEZ, por que en tu momento superaste todas las diferencias, apoyarnos y continuas creciendo, ejemplo y reto: hoy por hoy la mayor y la más difícil, con la felicidad que compartimos es esta vida, por tu apoyo gracias

SRA. ANA ISABEL HERNÁNDEZ MÁRQUEZ, en el sentido de nuestra vida juntos, no permitiste que nada ni nadie nos doblegara o hiciera daño, con admiración y respeto.

SRA. EVELIA HERNÁNDEZ MÁRQUEZ, por los buenos momentos que hemos convivido, siendo una gran persona como madre de familia y esposa, precisamente de quien reconozco haber aprendido a superar los retos incesantes de la adolescencia

SR. PEDRO HERNÁNDEZ MÁRQUEZ, con quien conviví de manera especial mi niñez y adolescencia, de quien siento el gran orgullo de tener como respaldo incondicional pasa lo que pase, a ti hermano de quien valoro la tenacidad de aprender y esperando te superes cada día más.

SR. FRANCISCO HERNÁNDEZ MÁRQUEZ, gracias por todo el apoyo sincero que me haz dado, tanto moral como económico, que reconozco ha sido en aras de un mejor futuro juntos, por que no hay edad o cualidad que nos haga tener diferencias, que seas muy feliz en tu vida.

SRITA. ROSARIO HERNÁNDEZ MÁRQUEZ, por tu insistencia en superarte, tu valor para enfrentar la realidad y superar por ti los problemas; agradezco aprender de ti, conocerte y creer en ti

SR. BLAS ANDRES HERNÁNDEZ MÁRQUEZ, ahora que ya formaste una nueva familia y me permitiste convivir contigo, espero que este trabajo te motive el espíritu de superación, por que yo pienso que eres una buena persona, no dejes que el tiempo te de vuelta, échale ganas.

SRITA. LUCIA SOFIA HERNÁNDEZ MÁRQUEZ, En este momento tan importante de mi vida, recuerda que siempre estaré agradecido de las atenciones que haz tomado por mi familia; ahora que superas tu adolescencia recuerda la gran familia que tenemos y que te apoya siempre, cuando tanto por tanto, te queremos.

A DIOS: Por que gracias a la vida que me dio y al lugar donde llegue, por su voluntad soy y seré feliz, con amor a mi guía.

***A MI ALMA MATER: DE NUESTRA ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS
PROFESIONALES CAMPUS ACATLAN:***

Los profesores, todos aquellos que quieren y aman la docencia y su ESPIRITÚ UNIVERSITARIO, que los hace querer a la institución que como a mi me dio la oportunidad de ahora servir a mis semejantes, ser útil a mi patria, compartir los retos con mis colegas, superar y hacer crecer a mi nación, por todo esto que significa ser universitario

A AMIGOS :

LICENCIADOS: Roberto M. López Sánchez, Luis A. Hernández Berrios, Oscar Beristain Gonzalez, Eduardo E Auriolos López, Jesus Antonio García Olivera, Alfredo Ramirez Galvan, José Cruz Fuentes Chichitz, Juan Ramón Rocha Víaiz, Juan López Monjarras, José Alberto Jiménez González, Guillermo Sánchez Solis, Moisés Becerril Abascal, Francisco Mora Ramírez, Aurora Guzman, Ma Del Carmen Ortiz Mario López Hernández, Dario Herrera Granados y Luciano Aguirre Gómez, personas que incondicionalmente y sin ningún interés me han aportado conocimientos y ayuda, todos ellos estimables por el suscrito y de quienes tengo muy buenos recuerdos, por que han sido positivas sus acciones conmigo, gracias por ser mis amigos.

A MIS COLABORADORES

Lic Roberto M. López Sánchez, en especial estima, Lic. Luis Antonio Hernández Berrios, de quien agradezco su colaboración y análisis por su valiosa ayuda, por el interés que le puso en la revisión de este trabajo y su tiempo, por los comentarios, por su valiosa ayuda e irrestricto apoyo gracias; al Lic. Eduardo E Auriolos López por lo profesional de sus actuaciones y su amistad incondicional.

De todos los pasantes en derecho con quien he convivido en el despacho; Carolina Correa, Hernestina Marroquín, Ma. Eugenia Ramírez, Rosa Ma. Merlos, Dulce Maria Hurtado, Leticia Pérez, Adriana Guerrero, Noel Villa, Cecilia Ruiz, Aurelio Ramírez, Patricia López, América Trejo, por la paciencia y atención ya que contribuyeron de manera directa e indirecta en este trabajo, por su tiempo, su entusiasmo y ayuda a mi persona.

A LOS H. MIEMBROS DEL SINODO:

LICENCIADA MA. EUGENIA PEREDO GARCIA VILLALOBOS, por su dedicación especial y el tiempo dedicado a este trabajo le agradezco infinitamente sus atenciones.

LICENCIADO RAFAEL IBARRA GIL, maestro que motivo el estudio en el área, con estimación

LICENCIADO CESAR OCTAVIO IRIGOYEN URDAPILLETA, compañero de aula que hoy siendo maestro dedico su tiempo en revisar este trabajo, agradecimientos.

LICENCIADO BERTÍN VÁZQUEZ GONZÁLEZ, de quien recibí un trato amable y los conocimientos bastantes de la materia para sacar adelante este trabajo

LICENCIADO ROGELIO RODRÍGUEZ ALBORES, por el tiempo dedicado y sus consejos.

A quienes admiró la voluntad con la que participan en la formación de los estudiantes, por el valioso tiempo que dedicaron a la revisión de este trabajo

A MIS MAESTROS :

Además de todos aquellos que colaboraron en mi formación y quienes son héroes anónimos de todos los profesionistas, con especial mención AL DR HECTOR CANTU LAGUNAS, DR LEON CORTIÑAZ PELAEZ, LIC. MARIA EUGENIA PEREDO GARCIA VILLALOBOS Y LIC. SERGIO TENOPALA MENDIZABAL, por que con su ayuda y conocimientos he formado mi concepto de abogado y mucho les agradezco mi formación profesional, en la rectitud y en el camino del conocimiento para servir antes que para servirse

A Ti: Gracias por todo el tiempo que me haz acompañado en mi camino, por los buenos y malos tiempos que hemos convivido, por que todo el tiempo que nos resta juntos sigamos aprendiendo, uniendo nuestros conocimientos, creciendo, con el pretendido afán de seguir siendo mejores, por que no nos cansemos de dar y recibir recíprocamente espero que este trabajo alimente en ti la esperanza, el cariño y las ganas de seguir . . . por siempre.

CONTENIDO TEMATICO

INTRODUCCION	IV
CAPITULO I.- EL ESTADO Y LA ADMINISTRACION PUBLICA	1
I.1. CONCEPTO DE ESTADO	1
I.2. LOS FINES DEL ESTADO	3
I.3. LA DIVISION DE PODERES	8
I.4. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	12
I.4.1. La Recaudación	16
I.4.2. La Administración	17
I.4.3. La Erogación	18
I.5. LA POTESTAD TRIBUTARIA	19
I.6. LIMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA	22
I.6.1. Las Garantías Constitucionales	23
I.6.2. Otras limitaciones del Derecho	28
CAPITULO II.- LAS INFRACCIONES EN MATERIA FISCAL	30
II.1. CONCEPTO DE INFRACCION	30
II.2. CLASIFICACION DE LAS INFRACCIONES	36
II.2.1. Infracciones en sentido estricto	37
II.2.2. Delitos	39
II.3. SANCIONES	41

CAPITULO III.- LA DEFRAUDACION FISCAL	45
III.1. CONCEPTO	45
III.2. ANTECEDENTES HISTORICOS	51
III.3. COMO DELITO FISCAL	60
III.4. MODALIDADES FORMALES	68
III.4.1. Evasión	68
III.4.2. Elusión	70
III.4.3. Simulación	76
III.4.4. Como Uso Abusivo del Derecho	80
III.4.5. Planeación o Planificación Fiscal	85
CAPITULO IV. LA DEFRAUDACION FISCAL EN EL DERECHO POSITIVO MEXICANO	90
IV.1. REGULACION EN EL DERECHO POSITIVO MEXICANO	90
IV.2. SUS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS COMO DELITO	92
IV.2.1. La conducta	105
IV.2.2. El resultado	106
IV.2.3. El nexa causal	108
IV.2.4. La ausencia de conducta	110
IV.2.5. La tipicidad	111
IV.2.6. La antijuridicidad	114
IV.2.7. Las causas de justificación	116
IV.2.8. La imputabilidad y la inimputabilidad	119
IV.2.9. La culpabilidad	121
IV.2.10 La inculpabilidad	124
IV.2.11 La punibilidad	127
IV.2.12 Las excusas absolutorias	128

CAPITULO V. LA SITUACION JURIDICA DE LA DEFRAUDACION FISCAL	130
V.1. EL VALOR LEGAL DE ESTA FIGURA JURIDICA	130
V.2. CRITICA AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION	133
V.3. LA AMBIGÜEDAD Y LA AMPLITUD DEL TIPO PENAL	135
V.4. SU INCONSTITUCIONALIDAD	153
V.5. LA IMPORTANCIA DE DEFINIR Y ESPECIFICAR EL TIPO PENAL EN CASO DE EVASION, ELUSION Y SIMULACION, USO ABUSIVO DEL DERECHO Y PLANEACION FISCAL	156
V.6. PROPUESTAS	167
CONCLUSIONES	178
BIBLIOGRAFIA	VIII

INTRODUCCION

La defraudación fiscal está regulada por el Código Fiscal de la Federación, y es una figura jurídica que pretende evitar las conductas en las que se ubican los contribuyentes al tratar de evadir el pago de contribuciones realizando diferentes actos o inclusive dejando de hacer lo que la ley les ordena, con el sólo interés de evitar el pago de lo que les corresponde.

La Administración Pública trata de evitar dicha conducta evasiva, pues compete al Estado, como ente regulador de la vida social de un pueblo y como orquestador del orden económico y administrativo, LA FUNCION RECAUDADORA, ya que el criterio de trabajo-objetivo del Estado determina la amplitud y los alcances en beneficios reales de los que puede disfrutar la sociedad y por ello las fuentes de ingreso deben de cuidarse al máximo, pues el desarrollo y su capacidad dependen de esto, habida cuenta de que la sociedad exigirá siempre que les sean sufragadas las necesidades del grupo social.

Para que esta función pueda desarrollarse en la mejor armonía y en un esquema de Estado Social de derecho, fue necesario que se establecieran las reglas básicas de respeto a la potestad correspondiente, ya que de su ejecución depende la vida del Estado mismo. Quizá la más importante de estas reglas es la que permite al Estado allegarse, por los medios que crea necesarios, de recursos que deben aportar los particulares por obligación, por ello ninguno de los intereses económicos particulares puede oponerse, bajo ningún concepto, a la función social del Estado.

La defraudación fiscal, como figura jurídica dentro de la legislación actual, tiene por objeto evitar la evasión de las contribuciones, para ello la Administración Pública ha desarrollado normas que tienden a evitarla y éstas están contempladas dentro del Derecho Penal Fiscal y señaladas como conductas delictivas con penas privativas de

libertad y sanciones pecuniarias importantes para inhibir el uso por parte de los entes que las pueden producir.

Atendiendo esta situación primordial y con el objeto de que la figura jurídica de la defraudación fiscal se adecue a un estado de derecho, con un ideal de equidad primero y luego se ajuste a un sistema normativo que permita el desarrollo de los individuos sin coartarles sus mínimas garantías constitucionales, y con el objeto de que no se forme como una figura jurídica negativa a los derechos de los contribuyentes, se tiene que mantener al margen constitucional pero siempre observando no sólo los derechos del contribuyente, sino también las obligaciones determinadas para con el Estado.

En nuestro trabajo planteamos como medida de precisión y apreciación jurídica el respeto que hacen de las Garantías Constitucionales las diversas normas que demarcan a la defraudación fiscal ya que sin el respeto a estos derechos mínimos consagrados en nuestra Carta Magna no podría decirse que existe equidad en nuestro Estado de Derecho, lo que constituye, a nivel crítico, un tope económico para todo el Estado en su conjunto porque afecta a todos los contribuyentes.

El respeto a las instituciones jurídicas antes mencionadas y una aplicación estricta en el campo de los hechos permite a nuestra sociedad convivir con seguridad jurídica y con justicia; esto en un sentido filosófico hará que el Estado prevea su existencia; así la defraudación fiscal debe de tener una configuración jurídica precisa, además de las normas del orden penal que deben de ser consideradas para que queden aplicadas correctamente a la o las conductas típicas que se pretende evitar y con lo cual se pondrían límites a los actos de los contribuyentes y también se garantizaría una vida plena en sociedad; en nuestro trabajo planteamos que las formas y consecuentemente la norma esencial contemplada por la ley para determinar el delito mencionado está mal regulado, lo que se traduce en que la autoridad al aplicarla deja en desventaja al particular e inclusive la norma en sí viola sus garantías jurídicas.

Pretendemos con nuestro trabajo **demostrar que la figura de la defraudación fiscal está mal regulada, ya que le falta técnica jurídica y viola algunos principios constitucionales; es imprecisa, por lo que es violatoria de los derechos de los contribuyentes**, a los que afecta dicha figura jurídica, por tal razón estos defectos deben de ser subsanados de forma urgente, llevando al Código Fiscal la lógica que pretendieron plasmar los legisladores para determinar en su momento cada uno de los aspectos positivos de la defraudación adecuando al caso de aplicación debidamente un tipo *penal determinado y sancionado conforme a Derecho*, evitando que la autoridad elimine la posibilidad de defensa a los contribuyentes al no respetarles sus garantías teniendo ventaja jurídica respecto de la redacción pues sólo le beneficia a sus intereses.

Durante el desarrollo del tema se hablará en un primer capítulo del Estado y de la Administración Pública, dejando establecidas las funciones de nivel general que tiene el primero de los mencionados y las de carácter específico que tiene la segunda; mencionaremos además y respecto de la actividad financiera los límites que la encierran por nuestra constitución refiriendo los que señala para la actividad más importante del Estado que lo es la potestad financiera, se hablará también de otras limitaciones del derecho que son *importantes mencionar como las de orden fiscal, penal y civil*.

En el Segundo Capítulo se abordarán de manera precisa las figuras jurídicas de las que la Administración Pública tiene que echar mano para hacer valer su potestad tributaria; efectivamente. se hablará de manera general de las infracciones, las sanciones y en forma específica entraremos al estudio de los delitos y dentro de estos de los llamados delitos fiscales, indicando cómo se encuentran regulados.

El punto clave de nuestro trabajo será en torno al Tercer Capítulo, el cual se enfocará a la defraudación fiscal, plantaremos sus antecedentes históricos, su concepto y sus modalidades, las cuales se desglosarán para luego entrar a la regulación jurídica

dentro del Código Fiscal de la Federación, haciendo énfasis en el manejo formal que de ella han hecho los tratadistas al estudiarla y rescatando los diversos conceptos doctrinales para llevarlos al supuesto legal existente y con ello demostrar que existe una ausencia de precisión en la diferenciación conceptual que trae como consecuencia la aplicación indiscriminada de la pena

El Capítulo Cuarto nos ayudará a entender cómo se encuentra configurado jurídicamente el delito de defraudación fiscal; aquí señalaremos los elementos que en materia penal componen este tipo en el Derecho Positivo, y que nos sirven para entender, y aún más, para precisar con exactitud en qué casos nos estamos refiriendo al mencionado delito en cada una de sus tres diferentes manifestaciones.

Nuestro capítulo Quinto hablará, en forma breve, de las figuras jurídicas delictivas que se encuadran como defraudación fiscal en el Código Fiscal de la Federación y efectuaremos un esquema preciso de lo estudiado en los otros capítulos finalizando con una crítica a la amplitud y ambigüedad con la que se maneja esta figura jurídica en el mencionado código, precisando los límites constitucionales, penales y procesales, señalando también en forma precisa la falta de técnica jurídica con la que está redactada esta figura en el ordenamiento mencionado, para luego cerrar proponiendo soluciones concretas.

CAPITULO I

EL ESTADO Y LA ADMINISTRACION PUBLICA

I.1. CONCEPTO DE ESTADO:

El autor Roberto Ríos nos dice que “...la palabra Estado proviene del Latín *STATUS* y significa la situación en la que está una persona o cosa, y en especial cada uno de los sucesivos modos de ser de éstas en cuanto se encuentran sujetas a cambios que influyen en su condición. Por otra parte se define como el cuerpo político de una nación, o como país o dominio de un príncipe o señor de vasallos” y “ se define al Estado como el cuerpo político de una Nación, o bien como el conjunto de ciudadanos que componen el gran cuerpo que se llama “nación”...”, y concluye con su propia definición diciendo que “..Estado es la organización jurídica permanente en que se constituye una nación, con arreglo a la norma primaria fundamental que ha expedido al efecto, con el fin sustancial de regular la convivencia y asegurar su progreso, para cuyo propósito se asigna a esa organización la potestad o poder supremo de crear, modificar y aplicar el derecho, así como de establecer relaciones con otros Estados”¹

¹ Ríos Elizondo, Roberto. El Acto de Gobierno. México, Porrúa, 1975, Págs. 13, 15 y 16

El Diccionario Jurídico Mexicano nos refiere lo siguiente: “ Los tratadistas no se han puesto de acuerdo sobre su naturaleza, origen, funciones y fines. Algunas disciplinas lo consideran una comunidad política desarrollada, consecuencia natural de la evolución humana; otras ven en el Estado el cuadro geográfico donde se escenifican las aspiraciones nacionales. Unas veces se le equipara con la nación; otras con el poder. El Estado no es una mera realidad natural, constituye un conjunto de funciones jurídicas cuya comprensión es necesaria para entender el comportamiento de la comunidad política. El Estado es una corporación, como una persona jurídica, y se conduce de manera autónoma e independiente, es una corporación territorial dotada de un poder de mando originario, su población comparte intereses comunes, tradiciones comunes, creencias comunes ideologías comunes...”², cabe agregar que de algún modo el PODER, depositado en un conjunto de personas o una persona, impone todas estas situaciones creando una realidad virtual a un pueblo, y sin embargo estas características son las únicas que comparten en común los individuos en el sistema normativo al cual se encuentran sometidos.

El Estado tiene poder legítimo si reposa en principios, reglas, tradiciones que se presuponen válidos, porque son aceptados, la autoridad es legítima cuando manda de conformidad a un sistema normativo vigente en la comunidad que tiene también Soberanía, la cual se clarifica cuando la población obedece la ley y no se encuentra el Estado a su vez en hábito de obediencia a ninguna instancia superior; al respecto señala Kelsen que “...en lo que a la organización de grupos se refiere, esencialmente sólo un método de provocación de conductas socialmente deseadas ha sido tomado en cuenta; la amenaza y la aplicación de un mal en caso de conducta en contrario la técnica del castigo...”³ luego entonces, la fuerza es el mecanismo por el cual la evolución política ha conducido al Estado.

² Tamayo y Salmorán, Rolando, Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, S.A., 7ª edición, Págs 1320-1328

³ Citado por Tamayo y Salmorán, Rolando; Op. Cit.

Para el Maestro García Máynez, “...El Estado es la fuente formal de validez de todo el derecho. pues sus órganos son quienes lo crean a través de la función legislativa o le imprimen tal carácter por la aplicación de una costumbre a la solución de casos concretos.” y cita a Herman Heller quien aclara que “...El Estado viene realmente a ser la fuente de validez formal del derecho, por cuanto él establece y asegura el derecho legal mediante sus órganos y señala las condiciones para la validez del derecho consuetudinario...”; para concluir señalando su definición en el sentido de que “...Estado es una organización política, que considera obligatorias el conjunto de reglas imperativo-atributivas en una época y en un lugar determinados son creadas o reconocidas por ésta, así el poder político mantiene y garantiza el orden jurídico, y se define como la organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en determinado territorio...”⁴.

Para efectos de nuestro trabajo definimos al Estado como una unidad territorial bajo un sistema político normativo que permite la vida común entre un conjunto de personas, las partes que lo integran son: población, territorio y un orden legal común a ambos.

I.2. LOS FINES DEL ESTADO.

El Estado al ser un ente jurídico, político y soberano, tiene por finalidad un beneficio a las partes que lo componen y de preferencia a la población y para ello se requiere de un territorio y de una plenitud de decisión en su función, “...el Estado como un ente jurídico. social. creado por la sociedad, por diversos objetos y un fin común tiene que

⁴ García Máynez Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, 43ª edición, México, Porrúa, S.A , 1992, Págs 98, 104, 105, 106 y 108

administrar adecuadamente y en función a su crecimiento sus recursos, considerando a su vez que tiene que observar preponderantemente la excelcitud de la sociedad, y con ello garantizar una vida digna y un fin honesto a todos y cada uno de sus habitantes, garantizando además, y como medios de comunidad, el suministro de los servicios públicos, prevé como función principal armonizar los intereses, en ocasiones contrapuestos, de los diversos grupos que integran la sociedad contemporánea para cumplir con dichas funciones, requiere sin duda alguna, un instrumento técnico: la Administración Pública, que posee por consecuencia una estructura definida...”⁵.

Por lo que hace a nuestra situación real actual el Estado maneja los fines por conducto del grupo o persona que lo dirija, así refiere García Máynez, “...El Poder... en toda sociedad organizada ha menester de una voluntad que la dirija. Esta voluntad constituye el poder del grupo...”⁶. En nuestro país este grupo tiene, el dominio de las fases de la producción, la tierra y el trabajo, pues tiene en sus manos los factores del poder y puede detentarlos una persona o un grupo.

Así todas nuestras realidades virtuales nos son impuestas, y mediante el poder de dominación, irresistible, se crean argumentos legales que se convierten en normas las cuales se expiden con una pretensión de validez absoluta, y pueden ser impuestos en forma violenta, contra la voluntad del obligado, o manejarse su realidad atendiendo a que puede ser convencida su conciencia de los actos injustos del Estado pero que los justifica en pro de un beneficio a futuro, cuestionable y poco probable, cuando menos así nosotros observamos la realidad del Estado autócrata Mexicano.

⁵ Vázquez Alfaro, José Luis. Evolución y Perspectiva de los órganos de Jurisdicción Administrativa en el ordenamiento Mexicano. México, Ed. U.N.A.M., 1991, Pág. 7.

⁶ García Máynez, Op. Cit., Pág. 106.

El Estado se manifiesta a través de un gran número de actividades de diverso contenido. forma y propósito así la actuación de sus órganos responde a planes y programas para la consecución de sus fines, mediante diversos mecanismos que van desde la estructuración de las normas hasta la ejecución de actos concretos.

Para el Profesor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, los fines según la corriente más aceptada son "...los fines humanos...este fin último, conocido como bien común. por considerar a toda la población, se denomina "bien público" y continua diciendo que estos "...fines, que se manifiestan en actividades relativas a la afirmación de su propia existencia. a la seguridad y desenvolvimiento de su poder, así como a establecer el derecho y ampararlo. y favorecer a la cultura... "para concluir señalando que" los Fines son los propósitos que el Estado pretende alcanzar concretizados en el bien Público..."⁷, mientras que para Ríos Elizondo "...Son, por tanto, numerosos y muy diversos los criterios que a través del tiempo se han emitido sobre los fines del Estado, sin que se haya logrado la integración de uno sólo. el Estado motiva su ordenamiento jurídico según sus particulares circunstancias.... se concretan en lograr la convivencia pacífica mediante el establecimiento de un orden jurídico que garantice la seguridad y la justicia -en su más amplia connotación- como "máximo bien y razón fundamental de la vida..."⁸.

Con relación a la actividad estatal, señalamos primeramente que los actos materiales y jurídicos como operaciones y tareas que realiza el Estado en virtud de las atenciones que la legislación positiva le otorga con objeto de satisfacer las necesidades individuales y colectivas, así en forma económica su desarrollo va en función directa de los fines que persigue y lógicamente sus atribuciones, procura además la integración de la

⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Elementos de Derecho Administrativo, México, Limusa, S.A. de C.V., 1989, Págs. 29 y 30.

⁸ Ríos Elizondo, Op Cit., Págs. 26 y 27.

sociedad para obtener un desarrollo económico, social y político, regula primeramente los intereses individuales, coordinándolos a fin de tener un orden entre sí, y además con el interés público, pretendiendo satisfacer las necesidades colectivas, primero y luego las individuales, hasta en tanto basten a cubrir al particular en su economía y bienestar social, atendiendo como fin general el bien común.

Para el autor Sergio Francisco De la Garza, los fines del Estado se refieren a las "...actividades que el Estado realiza para la ejecución de sus finalidades... y a la satisfacción de las necesidades generales. Siendo esto así, es lógico que la Administración de un Estado... tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines..."⁹, o partiendo del punto de vista del autor Andrés Serra Rojas, quien dice que "... El Estado... su finalidad es servir a todos sin excepción, procurando mantener el equilibrio y la justa armonía de la vida social... La actividad del Estado, es decir, lo que el Estado debe hacer, se define por el conjunto de normas que crean órganos, fijan su funcionamiento y los fines que deben alcanzar. ..." ¹⁰

Las tendencias aún no se han unificado entre los tratadistas del Derecho Administrativo, quienes aún no se ponen de acuerdo respecto de si sus cometidos deben de abarcar el poder del Estado, estando algunos de ellos en contra de que el Estado realice actividades de Derecho Privado y se desenvuelva como particular frente a los particulares, situación que nosotros no compartimos, pues creemos que el Estado, debe de realizar todas las actividades algunas veces como promotor de la economía, otras como rector y otras como un ente autónomo o particular, así fijará su posición en el Derecho con reglas específicas que le permitirán al particular recibir o negociar los servicios públicos y el

⁹ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 18ª edición, México, Porrúa, S.A., 1994, Pág 5.

¹⁰ Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, 10ª edición, México, Porrúa, S.A., 1981, Pág. 23.

Estado podrá desempeñarse como prestador del servicio, concesionario o prestar él mismo servicio de particular a particular.

Las nuevas tendencias de los servicios públicos comienzan a modificar estos últimos, pues son diferentes a los que tradicionalmente se manejaban, (cometidos tradicionales de policía, Estado gendarme), pues el Estado al surgir como un ente con una mayor población, atribuciones y responsabilidades y una normatividad tan amplia y perfeccionada hacia la democracia, pero fundamentalmente con una tendencia económica diferente, ha sido influido por la teoría contribución-gasto público, pues ya existen otros fines como atinadamente señala Johnson Okhuysen:

- 1.- La redistribución de la riqueza.
- 2.- Control de la inflación.
- 3.- Promoción de la descentralización de los centros de población.
- 4 - Control de la contaminación.
- 5 - Incentivos al empleo.
- 6.- Promoción al nacionalismo.
- 7.- Búsqueda de la solidaridad nacional.
- 8.- Justificación de la rectoría económica del Estado ¹¹

Y además debemos señalar también las siguientes:

- 9.- La protección civil.
- 10.- La planeación del crecimiento demográfico.
- 11.- La planeación y crecimiento estratégico de los centros de población, y el asegurar los insumos a futuro (luz, agua, transporte, habitación y comunicaciones).
- 12.- La distribución de los servicios de seguridad preventiva y correctiva.

¹¹ Cfr Johnson Okhuysen, Eduardo Andrés, Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal, México, Ed., Libros de México, S A , 1984, Pág. 15.

13.- La Actualización de las hipótesis jurídicas solemnes de impartición imparcial, pronta y expedita de la justicia, para lograr separar al ejecutivo del judicial

14.- El contorno internacional y los tratados comerciales, judiciales y en derechos humanos, que se manifiestan de un Estado frente a otros Estados, para otorgar y recibir beneficios de orden económico.

Todas estas situaciones prevén una modificación a la Constitución, porque precisamente el Estado ya ha cambiado sus fines y debe de reglamentarse en forma expresa al respecto .

1.3. LA DIVISION DE PODERES.

El Estado precisa para el ejercicio del poder y para su acción práctica, de diferentes órganos y personas, para ello la Constitución ha determinado que el Supremo Poder de la Federación se divida para su ejercicio; así, si bien es cierto que el poder es uno e indivisible, se distribuyen sus funciones para que sea más eficiente su ejercicio y su amplitud permita también una delimitación adecuada de sus atribuciones y una mejor atención de los fines que se ha propuesto cumplir como Estado social de Derecho.

El criterio más acertado fue el del autor Felipe Tena Ramírez, quien hace una investigación precisa en su obra Derecho Constitucional Mexicano, y quien nos comenta que A partir de Locke, se fracciona el poder público, aunque no desaparece, pasa a ocupar un lugar secundario, y entonces surge como razón superior de dividir el poder, la necesidad de limitarlo, a fin de impedir su abuso, así la división de poderes llegó a ser, y siéndolo continúa hasta la fecha, la principal limitación interna de Poder público, que halla

su complemento en la limitación externa de las garantías individuales; y cita a Locke diciendo que "...para la fragilidad humana la tentación de abusar del Poder sería muy grande. si las mismas personas que tienen el poder de hacer las leyes tuvieran también el poder de ejecutarlas; porque podrían dispensarse entonces de obedecer las leyes que formulan y acomodar la ley a su interés privado, haciéndola y ejecutándola a la vez, y, en consecuencia, llegar a tener un interés distinto del resto de la comunidad, contrario al fin de la sociedad y del Estado" igualmente manifiesta que Montesquieu dice en frase que ha llegado hasta nuestros días como médula del sistema: "Para que no pueda abusarse del poder, es preciso que, por disposición misma de las cosas, el poder detenga al poder...La limitación del Poder Público, mediante su división, es en Locke, y sobre todo en Montesquieu, garantía de la libertad individual. Cuando se concentran el poder legislativo y el poder ejecutivo en la misma persona o en el mismo cuerpo de magistrados, no hay libertad...tampoco hay libertad si el poder judicial no está separado del poder legislativo y del ejecutivo ... todo se habrá perdido si el mismo cuerpo de notables, o de aristócratas, o del pueblo, ejerce estos tres poderes..."¹².

Aunque esta teoría no es del todo exacta, se indica en la obra señalada que estos poderes están coordinados entre sí, y que cada uno de ellos es el complemento necesario de los otros dos, se unen el uno al otro para dar a cada cual lo que es debido y señala que a pesar de existen muchas tendencias respecto del sistema que existe para inculcar esta teoría de la división, en nuestro derecho positivo la Constitución consagra la división de poderes en legislativo, ejecutivo y judicial, y regula su colaboración por dos medios principales: haciendo que para la validez de un mismo acto se necesite de la participación de dos poderes u otorgando a uno de los poderes algunas facultades que no son peculiares de ese poder, sino de alguno de los otros dos, precisando que la organización

¹² Cfr Tena Ramírez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. 24ª edición, México, Porrúa, S A., 1990, Págs 212 y 213.

constitucional no es rígida, sino flexible o atenuada; no hay dislocamiento, sino coordinación de poderes.

La crítica a nuestra división de poderes formal, es en el sentido de que todos estos poderes hasta hace poco se habían convertido en servidores de una voluntad, la del grupo en el poder representado por el Presidente de la República, ya que no son autónomas sus decisiones, ni su ejercicio; no se puede LEGISLAR así, pues la independencia formal, no se tiene en un par de cámaras dirigidas por un presidente de partido oficial de quien reciben órdenes y ejecuta votos de sus Senadores y Diputados de mayoría, siempre por sus intereses de poder.

Estos elementos serán motivo de un estudio posterior pues consideramos de vital importancia su manejo, atendiendo a que el actual estado de Derecho sigue siendo una concesión de poder ilimitado que únicamente beneficia a un grupo o persona y que no nos da lo que realmente se prometió con las revoluciones y principalmente lo que señala la Constitución, a la que ya han realizado muchas modificaciones con el afán de dejarla más precisa a sus intereses.

Para Hans Kelsen, los poderes no se dividen, sólo se distribuyen y son válidas las posibilidades de que el Ejecutivo y el Judicial legislen, recordando que los que tienen la potestad en materia de legislar son por bien de un Estado en democracia, los representantes de los votantes, elegidos en materia política, o sea políticos y no precisamente personas que tengan un conocimiento de los alcances y consecuencias de sus normas, además deja al Ejecutivo esta facultad para el caso de que requiera legislar negativamente en alguna área que no haya sido legislada, pudiendo en todo caso legislar positivamente el Legislativo; también deja la posibilidad de que el Poder Judicial también legisle y propone

que "...resulta difícil hablar de una separación de la legislación relativamente de las otras funciones del Estado, en el sentido de que el llamado órgano "legislativo" - con exclusión de los denominados órganos "ejecutivo y Judicial"- fuese el único competente para realizar dicha función ...Este órgano nunca tiene un monopolio para la creación de las normas generales, sino, cuando más, cierta posición de privilegio..."¹³.

Para Delgadillo Gutiérrez, "El Estado para ejercer sus funciones considera prioritaria la creación de diferentes organismos a los cuales le son atribuidas diversas potestades directamente por la constitución. Así tenemos un congreso al que se le asigna la creación de normas generales, impersonales, abstractas y obligatorias, que regularán la actuación de los propios órganos y la de los sujetos que están sometidos al Estado. También se crea una Administración Pública que se encargará de la difusión y ejecución de esas normas, y de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia; y una organización judicial, cuya principal función será la solución de las controversias que se generan con la aplicación del Derecho..."¹⁴, esta apreciación está limitada por su objetividad funcionalista sin entrar al fondo del asunto, pero se considera válida por las funciones que marca.

Para efectos de nuestro trabajo importan los aspectos formales con los que se desempeña la función legislativa del Estado, y precisamente los fundamentos para la actuación del Ejecutivo, ya que en ese momento inicia su función la Administración Pública que lleva a cabo la recaudación, la administración y la erogación, actividades que nos llevan a entender en términos precisos la defraudación fiscal.

¹³ Kelsen, Hans, Teoría General del Derecho y del Estado, Traducción; Eduardo García Máynez, México, Ed. U.N.A.M., 1988, Págs. 324 y 325.

¹⁴ Delgadillo Gutiérrez, Op. Cit., Pág. 31 y 32.

I.4. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

Para Roberto Ríos Elizondo, “...Al corresponderle al Estado, el procurar siempre el bien común, ejerce con este propósito un poder supremo y exclusivo a través de los órganos Legislativo, Ejecutivo y Judicial que constituyen en rigor, el Gobierno, y responden a tres diferentes funciones que realiza el Estado. Con este fin coacciona de distintas formas a los particulares a efecto de hacer respetar sus decisiones, expresadas, bien por normas jurídicas - leyes o reglamentos- o bien por actos de aplicación de aquellas y estos a los casos concretos que proceden...”¹⁵, de esta manifestación se desprende en forma directa la función Administrativa del Estado, y ésta a su vez deriva en parte de la actividad financiera del Estado, la cual se define como aquella por la cual se garantizan los ingresos para su subsistencia, y como el fin primordial del Estado es satisfacer las necesidades colectivas y prever la convivencia y el desarrollo individual y colectivo, para ello se requieren de recursos económicos y se organiza para obtenerlos de los individuos que lo componen.

Para Humberto Delgadillo la Función administrativa es “ la realización de actos jurídicos o materiales, ejecutados de acuerdo con el mandato legal, que produce transformaciones concretas en el mundo jurídico, y será por ende toda actuación del poder ejecutivo... se manifiesta en el cumplimiento del mandato legal, con el fin de que el Estado realice sus fines, ya sea en materia de policía, fomento o servicio...”¹⁶; entonces el órgano encargado de desarrollar esta función es la ADMINISTRACION PUBLICA, la cual se constituye por, según el mismo autor, “una organización, propia del Estado, que como empresa maneja sus elementos, materiales, técnicos y humanos, que mediante su manejo y

¹⁵ Ríos Elizondo, Op Cit , Págs. 26 y 27.

¹⁶ Delgadillo Gutiérrez, Op Cit., Pág. 34 y 35.

aplicación adecuada se combinan para su mejor aprovechamiento... y para conseguir los fines que le son propios...”¹⁷.

La actividad a la que nos hemos venido refiriendo , señala De la Garza...”se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales, siendo así lógico que la administración de un Estado tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines...”¹⁸ y cita a Giannini, señalando que esta actividad financiera, la cumple el Estado “...para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas,... sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades...”¹⁹, entendamos entonces que esta actividad es fundamental porque de ella depende la existencia y preservación del Estado mismo.

Los autores han coincidido en que las “Atribuciones”, como señala Delgadillo Gutiérrez, o la actividad, como la señala De la Garza, de “...la administración pública, que siendo el instrumento técnico de la acción estatal, al crecer las funciones del Estado, aquélla también lo ha hecho...”²⁰, y se considera que las atribuciones del Estado en las diversas áreas en las que interviene para obtener un beneficio y aportar algún servicio, han crecido en conjunción directa en las cuales se ha requerido la intervención del Estado, ya para que se integre como un Estado Policía, un Estado Gendarme o como en la actualidad se le denomina un Estado Providencia, y éste actúa con un ideal de Justicia Social .

¹⁷ Delgadillo Gutiérrez, Op. Cit., Pág. 35 y 36

¹⁸ Cfr . De la Garza, Sergio francisco, Op. Cit., Pág. 5.

¹⁹ De la Garza, Op. Cit , Pág. 5

²⁰ De la Garza, Op. Cit., Pág. 9.

La actividad financiera del Estado la define Francisco Cárdenas Elizondo como "...la función que desarrolla el Estado indispensable para el cumplimiento de los fines, que precisamente, constituyen su justificación como ente político, y para ello, requiere de medios que permitan sufragar los gastos para la satisfacción de las necesidades colectivas. Para obtener estos medios, fundamentalmente económicos, el Estado desarrolla una actividad que le permite apropiarse de los recursos materiales necesarios para la cobertura de dichas necesidades humanas (públicas o no)..."²¹.

Según Guiliani Fonrouge, para que se realice la actividad financiera primero "...el Estado debe de cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a la obtención de los medios para atenderlas -pecuniarios o de otra especie- y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye..."²², dentro de todas las teorías desarrolladas alrededor de esta actividad y aun cuando no se ponen de acuerdo de sus alcances y límites así como lo específico de sus funciones, es preciso mencionar el criterio del autor J. Kaye quien refiere que "...concretándose a las funciones económicas, toda persona necesita de ingresos para satisfacer sus necesidades, lo que hará realizando una serie de gastos; a esto se le denomina actividad financiera que reúne tres características, la económica que se ocupa de obtener o invertir recursos económicos, para el cumplimiento de determinados fines; la política, como conjunto de actividades destinadas a la satisfacción de necesidades de índole colectivo, y la sociológica, que repercute en los diversos grupos sociales, por el régimen tributario aplicable y los gastos públicos destinados a ellos"²³.

²¹ Cárdenas Elizondo, Francisco, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, México, Porrúa, S.A., 1992, Pág 1

²² Guiliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Vol. I, 4ª edición, Buenos Aires, Ediciones de Palma, 1987, Págs 3 y 4.

²³ J. Kaye, Dionisio, Derecho Procesal Fiscal, 3ª edición, México, Ed Themis, S.A., 1991, Pág. 78.

En el mismo sentido los autores Sánchez Piña y Jesús Quintana Valtierra, quienes manifiestan que la actividad financiera del Estado tiene como objeto de realizar complejas actividades encaminadas a la satisfacción de necesidades generales y por ello cubre diversos aspectos económicos, políticos, jurídicos y sociológicos que de igual manera manejan los autores antes mencionados, e inclusive señalan que esta actividad no se encamina directamente a la satisfacción de una necesidad sino al cumplimiento de una función instrumental de capital importancia cuyo eficaz desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las demás actividades estatales.

Por nuestra parte adoptamos la tesis que cita De la Garza al respecto señalándola “...como la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines...”, y más adelante señala que “...la actividad financiera no puede considerarse más que como la actuación en concreto de la facultad que constituye la esencia misma del concepto de soberanía, y concluye con Sáinz de Bujanda, que es una actividad denominada por un principio político finalista, si bien su contenido es de carácter económico, el fenómeno financiero es complejo, político, por la naturaleza del ente público que lo produce y de los fines que persigue; económico, por los medios empleado; jurídico, por la forma en que actúa y se desenvuelve, y sociológico, por los elementos sociales a los que afecta...”²⁴.

Como hemos venido señalando, la Administración Pública, requiere de ejecutar diversas actividades para que cumpla con la tarea de satisfacer las necesidades públicas y refiere De la Garza que “...las más elementales e indiscutibles de este tipo de necesidades son las de conservación del orden interior (policía), la de defensa exterior

²⁴ De la Garza, Op Cit., Págs. 5, 6 y 7.

(ejército), y la de impartición de justicia (tribunales), así como las funciones de promoción del bien común y que conduzca a la satisfacción de todas aquéllas necesidades que muchas veces son individuales y otras tantas colectivas, como las de educación, salud, servicios públicos por ello la actividad financiera del Estado es la que se encarga de administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los atributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas...”²⁵. Por ello, pasaremos a referirnos a las actividades precisas que realiza el Estado para su desarrollo integral.

I.4.1. La Recaudación.

La recaudación es un momento fundamental en la actividad financiera del Estado y para Sánchez Piña es “...la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de Derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales), renta de inmuebles, venta de bienes etc., como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo los diversos tipos de tributo o, por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos...”²⁶, o como lo maneja el autor, Quintana Valtierra, al señalar que el Estado requiere de recursos, los que provienen “...de una doble fuente: se obtienen de las rentas que la hacienda pública percibe por su patrimonio, o del desarrollo de una actividad industrial o comercial o bien son recaudados de la riqueza de los gobernados, con base en la potestad e imperio del Estado...”²⁷, y señala que esta función se traduce en la liquidación y recaudación de los tributos, por ello, se señala que es el primer paso de la actividad financiera del Estado.

²⁵ De la Garza, Op. Cit , Págs. 8, 9 y 10

²⁶ Sánchez Piña, José de Jesús, Nociones de Derecho fiscal, 5ª edición, Pac, S.A , 1991, Págs 11.

²⁷ Quintana Valtierra Jesús, y otro, Derecho Tributario Mexicano, México, Trillas, 1988, Pág. 25.

De la Garza, quien coincide con el criterio de los antes anotados, además señala que por materia financiera debemos entender la que se refiere a los tres aspectos de la actividad financiera del Estado, esto es, a los ingresos, como a la gestión de bienes y recursos y la erogación de los mismos, y señala más adelante que como materia fiscal se identifica a la que se refiere a todos los ingresos del Estado, cualquiera que sea su naturaleza. Dentro de ellos, se encuentran los productos o precios, que tradicionalmente son los ingresos que percibe el Estado en sus actividades que no son de Derecho Público o por la explotación de sus bienes patrimoniales, últimamente restringidos a los del dominio público. Entre ellos se ubican los rendimientos de las empresas paraestatales, y debemos entender también que existen otro tipo de ingresos, como los empréstitos que incluyen el crédito público derivado de Certificados de la Tesorería, las utilidades derivadas de la acuñación de moneda, los procedentes de la emisión de billetes y de obligaciones y bonos por parte de las instituciones de crédito oficiales, y las exacciones parafiscales, los ingresos procedentes de las penas pecuniarias, así como los intereses moratorios y penas convencionales, las multas, los decomisos y otros ingresos de tipo punitivo.

I.4.2. La Administración.

Para Francisco De la Garza, es otro de los momentos fundamentales de la actividad financiera, y define a la Administración Pública como "...la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración o explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente..."²⁸.

²⁸ De la Garza, Op Cit., Pág. 6.

Es la función derivada de la actividad financiera del Estado que tiene por objeto emplear adecuadamente el patrimonio del Estado, y para cumplir dicha misión pretende el óptimo empleo de los recursos materiales y humanos aplicándolos en forma precisa a las necesidades básicas y primordiales de los servicios públicos, para ello requiere prever las necesidades que deberán cubrirse desde la obtención hasta la aplicación de los recursos públicos en la satisfacción de las necesidades colectivas, función que se rige en forma general por el Derecho Financiero, y por el Derecho Patrimonial, por medio del cual se señala el procedimiento legal administrativo respecto de la gestión o manejo de sus bienes.

1.4.3.- La Erogación.

Para De la Garza, esta es “...la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado a cuestras ...”²⁹.

Francisco Cárdenas Elizondo señala que “...el Estado se apropiará de los recursos materiales necesarios para satisfacer las necesidades colectivas o públicas, entendiéndolo por ellas las que fueron calificadas como tales, como resultado de una decisión política que tiene su expresión en el presupuesto de egresos autorizado por la H. Cámara de Diputados a propuesta del Ejecutivo federal, (Art.74, Fracción IV de la Constitución General de la República)...”³⁰; por ello debemos entender que la actividad financiera de gestión directa y movimiento del dinero público, detrae rentas monetarias de las economías

²⁹ De la Garza, Op. Cit., Pág. 6

³⁰ Cardenas Elizondo, Op. Cit., Pág. 3.

privadas, las administra o gestiona, asignándolas a la cobertura de determinados fines, precisamente para ello el Estado emplea o gasta los ingresos obtenidos, adquiriendo bienes o servicios públicos con objeto de satisfacer necesidades colectivas.

La Erogación la definimos como la función que realiza la Administración Pública dentro de la actividad financiera del Estado, con el objeto de otorgar la prestación de servicios públicos, procurando realizar las obras públicas, asegurar un bien común de la sociedad, y del Estado, así como destinar a otras actividades de impacto significativo en el nivel político, sociológico, económico y jurídico que el Estado deba proveer a la sociedad en general.

I.5. LA POTESTAD TRIBUTARIA.

Para De la Garza la potestad tributaria es la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas, y refiere a Sáinz de Bujanda diciendo "...que el poder o soberanía financiera es expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado y que tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos. El poder financiero se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado: ingresos y egresos. En cambio, el poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos..."³¹.

Concluimos que la potestad tributaria es la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones y significa según Giuliani

³¹ De la Garza, Op. Cit., Pág 7.

Fonrouge "...la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, el poder financiero es teóricamente ilimitado y anterior a la ley, mientras que las potestades vienen limitadas y circunscritas precisamente por la ley, que es la que las concede a la Administración..."³².

La potestad tributaria del Estado es aquella decisión política traducida en el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, así como las relaciones jurídicas principales y accesorias que establece la administración a los particulares, con motivo del nacimiento, cumplimiento o incumplimiento de estos por los particulares, y nace precisamente por el principio de legalidad que señala que sólo existen obligaciones tributarias en virtud de la Ley que así lo establezca, donde además deberá señalar la misma Ley los fines, o efectos que generalmente son contribuir a los gastos públicos, y esta contribución deberá ser en forma proporcional y equitativa, tal y como lo señala el artículo 31 Fracción IV de nuestra Constitución.

La potestad tributaria sirve pues, para cumplir el fin, o propósito que el Estado pretende alcanzar para el bien público, para garantizar su supervivencia y determina entonces las funciones que debe desempeñar; luego la Ley le demarca cuáles son específicamente las atribuciones y en base a éstas las tareas o cometidos específicos a desarrollar materialmente: para Delgadillo Gutiérrez estas tareas son "...1.-Regulación de la actividad privada, 2.- Cometidos esenciales, 3.- Servicios Públicos, 4.- Servicios Sociales, 5 - Actuación en el campo de la actividad de los particulares y 6.- La Justicia..."³³; el Estado impone al grupo social normas con características económicas que le permitan desarrollar todas estas actividades. porque se le ha otorgado el poder suficiente para ello.

³² Gulhani Fonrouge, Op. Cit , Pág. 5.

³³ Delgadillo Gutiérrez, Op. Cit.. Pág. 38.

Para el Dr. Cortiñaz Pelaéz "...las funciones constituyen una categoría abstracta y universal, válida para todos los países y para todas las épocas; los cometidos por el contrario constituyen una categoría concreta y particular que pueden variar según cada circunstancia histórica, en algunos casos son las operaciones materiales que dan plenitud a la acción administrativa anunciada por el acto jurídico formal, llamamos cometidos esenciales a estas tareas concretas, en función administrativa y mediante actos de autoridad o de imperio, insusceptibles de toda concesión a los particulares, en régimen estricto de derecho público, y cuyos destinatarios se encuentran frente a ellas en calidad de súbditos..."³⁴. Dicho autor divide en cometidos esenciales a las actividades clásicas de relaciones exteriores, defensa, hacienda y crédito público, seguridad interior o policía, relaciones interiores o gobernación agregando a los de la banca y crédito, la acuñación de moneda, los correos, los telégrafos, la radiotelegrafía y la comunicación vía satélite, la emisión de billetes por medio de un solo banco, organismo descentralizado del Gobierno Federal, el petróleo y demás hidrocarburos, la petroquímica básica, los minerales radioactivos y la generación de energía nuclear, la electricidad, los ferrocarriles, los puertos y aeropuertos, la programación, el presupuesto y la evaluación del gasto público y, genéricamente, la planeación democrática del desarrollo. Por ello este último concepto es más completo.

La competencia tributaria es la aplicación que el Ejecutivo hace con fundamento el artículo 89 Fracción I Constitucional de las leyes creadas por el Poder Legislativo por virtud del artículo 73 Fracciones VII y XXIX-A, en relación con el artículo 124 de la Constitución General de la República, que prescriben las facultades del Congreso para aprobar y sancionar las contribuciones que se crean necesarias, para el gasto público y cubrir el presupuesto.

³⁴ Cfr. de Cortiñaz Pelaéz. León, Finanzas Públicas y Administración Contemporánea; Contribución al estudio del nuevo horizonte mexicano. México, Revista de Ciencias Socioeconómicas, ENEP Acatlán, 1987, Págs 57, 58 y 59. Cfr.,

1.6. LÍMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA .

La potestad Tributaria del Estado tiene su fundamento legal en el art. 73 fracciones VII y XXIX-A, de nuestra Constitución, porque nos obliga a pagar lo que ordenan las leyes: sin embargo como lo señala Johnson Okhuysen, este artículo se relaciona con el diverso artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, ya que el Poder Legislativo, al aprobar una ley que contenga una contribución deberá tener en cuenta: las garantías individuales de los contribuyentes y respetar lo estipulado en el artículo 31 Fracción IV Constitucional. y estas limitantes que debe observar toda ley fiscal con que sean contribuciones proporcionales y equitativas³⁵.

De la Garza, al respecto, enumera también como limitaciones constitucionales del poder tributario las garantías de legalidad y de proporcionalidad y equidad, directamente en los impuestos al evitar que sean exorbitantes o ruinosos, que no sean equitativos. que se afecten con doble tributación, y precisamente que deben ser aplicados y estar establecidos en las leyes, entre otros aspectos teóricos de relevancia.

Así se debe tomar en cuenta que del sistema mexicano emanan por sí las limitaciones establecidas constitucionalmente al poder tributario, las cuales ninguna contribución puede sobrepasar.

Al respecto nos señala De la Garza que "...el poder tributario que ejercen en México tanto la Federación como los Estados, a través del Congreso General y de las Legislaturas locales, no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República, algunas de estas tienen el carácter de Garantías

³⁵ Cfr. Johnson Okhuysen, Op. Cit , Págs. 19, a 20

Individuales. que hacen del Estado Mexicano un Estado de Derecho ...³⁶. y por nuestra parte tenemos que señalar además los principios fundamentales de la contribución, ya que consideramos que también constituyen un límite a la potestad tributaria del Estado, y los señala Sánchez Piña al referir que son "...los principios de la contribución que son irrefutables para conseguir una armonía de tipo tributario y son el principio de generalidad, el principio de uniformidad, el principio de certidumbre, principio de comodidad, el principio de economía, el principio de justicia, principio de simplicidad y el principio de claridad..."³⁷.

1.6.1. Las Garantías Constitucionales.

Las Garantías Constitucionales de los individuos son primeramente las derivadas del Capítulo de Derechos consagrado en la Constitución, que como sistema armoniza claramente los límites y obligaciones de las autoridades que conforman el Estado y fundamenta los derechos de las personas en la República, así los tratadistas señalan que el principio de legalidad, encierra otros principios a su vez como la propia legalidad y formalidad de los actos, la equidad, proporcionalidad e igualdad, de las leyes señaladas así por el artículo 31 Fracción IV por ser garantías que no puede sobrepasar en ningún tiempo el Ejecutivo, ni el Legislativo, ya que consagra el principio de la legalidad tributaria y consiste en que no podrán ser los particulares gravados con ninguna carga tributaria, si dicha carga tributaria no se encuentra establecida en alguna ley fiscal, aprobada por el Congreso de la Unión, y por tanto no podrán ser exigidas a los particulares.

³⁶ De la Garza Op. Cit., Pág. 265.

³⁷ Sánchez Piña. Op. Cit , Págs. 80 y 81

Lo anterior porque en la disposición constitucional se señala que toda contribución debe encontrarse establecida en la ley. También cabe considerar que el Poder Ejecutivo Federal tiene, conforme a la fracción I del artículo 89 de la Constitución, la facultad reglamentaria para proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley, pero no por ello puede establecer o regular contribuciones en un reglamento o circular y que de hacerlo según las dos excepciones para la creación de la ley, aludidas, de igual forma tendría que respetar las garantías constitucionales de los ciudadanos.

El principio Constitucional de proporcionalidad y equidad, se encuentra en la fracción IV del artículo 31 constitucional, reviste su importancia el hecho de que considera como bases impositivas la posibilidad económica del causante, la discrecionalidad de la autoridad se anula y considera bases fijas escalonadas en márgenes adecuados para que los tributos que pague el causante sean proporcionales a sus ingresos, también la autoridad tiene la obligación de aplicar la ley, teniendo en cuenta el sujeto, objeto, la tasa y la base del tributo, comparando la capacidad contributiva entre sujetos pertenecientes a una misma categoría, conservando el trato a los sujetos que son iguales y modificándolo cuando sean desiguales.

Tienen por tanto los contribuyentes que contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos o sea en proporción a sus ingresos y se considerara equitativo cuando existe la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben de recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago así los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

En la base de este razonamiento se encuentra que la función legislativa se satisface de la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes los que determinan las cargas fiscales que deben de soportar y fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, están consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades ejecutoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y de los municipios y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad, al caso concreto de cada causante.

Los siguientes criterios emitidos por la SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, ratifican la posición aquí sustentada: “IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS”. Publicada en Apéndice 1988, Pleno, Parte I, Tesis Número 88, Página Número 162 .

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31. FRACCION IV, CONSTITUCIONAL”. Publicada en el Apéndice 1985, Pleno, Parte I. Sección AMPARO LEYES FEDERALES, Tesis Número 98, Página Número 190

“IMPUESTO. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS “. Publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Pleno, 7A Epoca, Volumen 199-204, Parte Primera, Sección Jurisprudencia, Página 144. “ PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS “. Semanario Judicial de la Federación, Pleno, 7A Epoca, Volumen 64, Parte Primera, Página 90.

El principio de igualdad y prohibición de leyes privativas, como dispone el artículo 13 de la Constitución Federal, que señala que nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales, como los que señala De la Garza citando a Margáin, al decir que son “...los Tribunales por Comisión, los cuales se erigen con posterioridad al hecho que van a conocer y se disuelven una vez resuelto el caso concreto planteado, de suerte que los tribunales, como los de menores, Juntas de Conciliación y Arbitraje y los administrativos, los Tribunales Fiscales, no violan el texto constitucional porque son permanentes y se crean para conocer todos los casos, sin excepción, que deben conocer, según la materia de que se trate.”³⁸.

El principio del destino al gasto público, lo encontramos en la Fracción IV del Artículo 31 constitucional, y señala que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado, relacionadas con las necesidades colectivas o sociales y con los servicios públicos. Por ello, toda contribución debe estar única y exclusivamente destinada al gasto público de la Federación, de los gobiernos de los Estados o de los gobiernos de los municipios, aun cuando el Congreso sí tiene facultades para establecer contribuciones para fines específicos, siempre y cuando estos formen parte del gasto público.

La Garantía Constitucional de legalidad, establecida en los artículos 14 y 16 constitucionales, han quedado rebasados en algunos casos por la facultad discrecional del Ejecutivo para emitir y proveer en la esfera administrativa, pues en estricto derecho las autoridades deben de realizar lo que la Ley les impone.

³⁸ De la Garza, Op. Cit , Pág. 298.

Otra limitante es la prohibición de los impuestos que inhiben el libre ejercicio del derecho al trabajo y a ejercer actividades comerciales lícitas, consagrado en el artículo 50. constitucional, y que impide que al expedirse leyes, éstas graven los productos del trabajo en forma excesiva, privando al sujeto de los rendimientos de la labor desempeñada

La de irretroactividad de la aplicación de las leyes, emanado del artículo 14, primer párrafo de la constitución federal, y el que dispone que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, o sea. que no puede una ley obrar o determinar situaciones sobre el pasado y lesionar derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores. Este derecho puede ser aplicado a contrario sensu, y la retroactividad en todo caso sí puede ser aplicada cuando beneficia al particular, mas nunca cuando lo perjudica.

La garantía de audiencia señala que nadie puede ser privado de la vida, de la libertad, o de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, formaliza el principio del derecho que estipula la importancia que tiene el ser oído y vencido en juicio, sujetando por ello a todas las autoridades para que los particulares tengan en la posibilidad de audiencia la defensa de sus derechos. Aun cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que en materia impositiva no es necesario que la garantía de audiencia, se dé antes de la emisión del acto, sí debe existir posteriormente a la aplicación del impuesto, y se considera que es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.

El derecho de petición señalado en el artículo 80. Constitucional, tiende a asegurar que la autoridad atienda las peticiones escritas, sea cual fuere su naturaleza, por parte de los particulares, y en todo caso pueden resolver aceptando o negando la petición; pero cuando no contesta expresamente, se configura el silencio administrativo que a nivel constitucional carece de significado, pero a nivel de ley puede tener dos significados, uno positivo y otro negativo, lo que origina, en ocasiones la positiva ficta y en ocasiones la negativa ficta., luego entonces administrativamente esta inactividad de la autoridad sí produce efectos legales.

I.6.2. Otras Limitaciones del Derecho.

Ante la amplia legislación que existe en pro de los derechos de los contribuyentes, se tienen como límites de la aplicación de las normas jurídicas fiscales y por tanto de la propia potestad tributaria del Estado, las siguientes: la interpretación de las normas jurídicas, los principios generales de aplicación estricta de las normas en el Derecho Penal, que exigen que un individuo sea juzgado estrictamente por las circunstancias y delitos aplicables al hecho, y es el caso de los ilícitos fiscales, así los artículos 19 y 20 Constitucionales señalan los requisitos que debe cubrir una denuncia del Ministerio Público y los derechos de los particulares.

Otra de las limitaciones la constituye la precisión que en materia de Derecho Procesal deben observar tanto las autoridades como los tribunales y que en el caso la autoridad fiscal siempre deja en estado de indefensión al imponer la carga de la prueba al particular invariablemente constituye un límite por contradicción a las normas generales del derecho y hace nugatorio un sistema de equidad y justicia.

Situación similar ocurre con los delitos equiparables, más aún con las sanciones previstas para ellos que son ilegales por oposición al sistema de Derecho, ya que los mismos señalan delitos de tipo abierto, con sanciones pecuniarias y corporales, superiores a las impuestas en el código penal del tipo genérico, más aún imponen sanciones que equiparadas a delitos de otra magnitud e impacto social como el robo, o el homicidio imprudencial. desvirtúan un sistema complejo de justicia existente ya que la autoridad tiene todas las posibilidades de discrecionalidad, criterios ambivalentes en la aplicación de la Ley fiscal y ambigüedad en el ejercicio de la acción penal, inclusive sin otorgar la prueba plena que requiere el ejercicio de la acción penal, o en su caso puede o no retirar la querrela, situaciones ilógicas en un estado de Derecho y que son límites a una potestad legal.

CAPITULO II

LAS INFRACCIONES EN MATERIA FISCAL.

II.1. Concepto de infracción.

Las infracciones en materia fiscal son las conductas típicas que tienen una sanción y con las cuales la administración pública, previene y ayuda a cumplir su cometido primordial de recaudar, ya que establece normas rígidas que evitan la omisión que los contribuyentes realicen por comisión de algunas conductas con el afán de evitar el pago de lo que les corresponde, por ello las sanciones que se imponen en los diversos ordenamientos tributarios pueden ser de manera administrativa además de forma independiente según la magnitud o de lo elaborado de esa conducta y de la correlación práctica de todas y cada una de las conductas realizadas por el infractor, se tendrá una conducta típica y antijurídica, que puede considerarse un delito.

De la diversidad de formas y procesos que de manera material o intelectual realizan los individuos que se conducen con el ánimo de evitar el pago de las contribuciones y derechos. se tienen un mundo de hipótesis normativas y aplicadas a ellas otro tanto de infracciones o delitos según sea el caso: por ello la ley debe de prever todas y cada una de estas conductas, y con ello afectar el proceso y el ánimo de los agentes tributarios, quienes deben de conducirse con la mayor rectitud en sus actuaciones, para evitar cometer un delito, queriendo o no el resultado, omitiendo el pago o la declaración y en todo caso tener el compromiso de aplicar con exactitud la ley impositiva respectiva.

A estas conductas recae en consecuencia la sanción administrativa que además de ser dolosa y culposa, leve o grave, puede acarrear una sanción severa; incluso la privación de la libertad del sujeto, por ello es conveniente en el presente capítulo dejar establecido cuáles son los preceptos que precisan las infracciones en sentido estricto, los delitos y sus respectivas sanciones.

Para el autor José Othón Ramírez Gutiérrez, en la obra Diccionario Jurídico Mexicano. la infracción “...(Del Latín *infractio*, que significa quebrantamiento de ley o pacto). es la contravención de normas de carácter administrativo derivada de una acción u omisión. Las leyes administrativas constituyen un conjunto de normas jurídicas que tienden a asegurar el orden público, otorgando derechos y obligaciones a los gobernados, limitando así la actuación de los individuos, hay ocasiones en que los ciudadanos no respetan esas normas . es entonces cuando interviene el Estado para hacer respetar el derecho violado, a través de la potestad sancionadora de la administración pública...Existen infracciones administrativas que a su vez se consideran delitos, por ello es importante distinguir entre infracción y delito...”³⁹; criterio al que nos adherimos, no sin antes dejar claro este concepto.

³⁹ Ramírez Gutiérrez, José Othón, Diccionario Jurídico Mexicano, México, Ed. Porrúa, S.A., 1994, Pág. 1710

La infracción, luego entonces, se considera como la conducta que contraviene a una norma imperativa, que sanciona determinados hechos, como nos señala Gabino Fraga "...Con su carácter de norma de derecho, la ley es una norma imperativa, lo que implica la orden de someterse a sus disposiciones. El legislador puede tomar el pensamiento jurídico de donde saldrá la ley, sea el derecho consuetudinario, sea el derecho de un Estado extranjero, sea la ciencia, etc. Por el contrario, la orden de obedecer la ley emana necesariamente del Estado, pues es una manifestación del poder soberano ..."40. uno de los medios para conservar un Estado en equilibrio es el poder, el cual deberá ejecutarse con soberanía; así la infracción se muestra como la coacción permitida y autorizada por el pueblo para aquellos que no observen la ley.

Para Dionisio J. Kaye la "...Infracción es una violación a una obligación de cualquiera de los tipos de normas ..."41, mientras que para el autor Gregorio Sánchez de León es "...la acción u omisión, intencional ó culposa, que puede ser cometida por el sujeto pasivo de la relación tributaria, por una autoridad, un fedatario o un tercero y que está sancionada administrativamente, por regla general mediante una pena pecuniaria..."42.

Y en ese orden de ideas otro autor reconocido, García Domínguez, señala en su obra Derecho Fiscal-Penal, que "...Infracción Fiscal es una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por un órgano de la administración fiscal ..."43.

⁴⁰ Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, 20ª edición, México, Porrúa, S.A., 1980, Pág. 44.

⁴¹ J. Kaye, Dionisio, Estructura Fiscal Federal, Instituto Mexicano de Estudios Fiscales, S.C., México, 1992, Pág. 35.

⁴² Sánchez de León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas Editor y Distribuidor, 8ª edición, México, 1991, Pág. 354.

⁴³ García Domínguez, Miguel Angel, Derecho Fiscal-Penal, Porrúa, S.A., México, 1994, Pág. 137.

El delito y la contravención son substancialmente idénticos; De la Garza cita la conclusión emitida por las I Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales diciendo que “...Son infracciones tributarias todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas de que derivan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias, o deberes formales de colaboración con la Administración Financiera para dar efectividad a los créditos fiscales...”⁴⁴.

Para De la Garza no existe una diferencia substancial entre delito y contravención ya que las diferencias que existen son sólo de accidente, y cita a Lomelí Cerezo diciendo que “...coincidiendo con Aftalión y con Jiménez de Asúa, que no es posible sostener que haya una diferencia cualitativa o esencial entre delito y contravención, sino sólo cuantitativa o de grado y que “existen en Códigos Penales delitos contra la Administración Pública y de que una contravención que afecte solamente los intereses administrativos, puede transformarse en delito (y convertirse en un hecho contrario a la convivencia social, según la doctrina antes citada), únicamente por voluntad del legislador. Esto demuestra que la diferencia entre delito y la infracción administrativa radica en la sanción y en el carácter de la autoridad que la impone, pero no en la naturaleza intrínseca del acto ilícito...”⁴⁵.

La infracción se distingue del delito esencialmente por la autoridad que impone la sanción, así también se dice que la infracción viola disposiciones de carácter administrativo y el delito vulnera normas del derecho penal, la infracción se sanciona con multas y clausura; el delito con privación de la libertad.

⁴⁴ Op. Cit., Pág. 891

⁴⁵ Op. Cit., Pág. 893.

Atendiendo a la naturaleza primordial que representa la infracción como el hecho por el cual se pretende obtener un beneficio o evitar una obligación impuesta por la ley, se constituye en manifestación externa del agente o sea un acto; entonces la manera de evitarlo o castigarlo, según su intensidad o mejor conveniencia pública de ejemplificar la sanción, llevan a la consideración de ilicitud fiscal.

Las soluciones propuestas para evitar las infracciones son las sanciones en la mayoría de supuestos; las cuales no pueden ser pronunciadas sino con base en el derecho positivo. Algunas legislaciones han adoptado como sistema, respecto de las infracciones tributarias, el considerarlas y reprimirlas como auténticos delitos; y en otros casos son consideradas simples ilícitos administrativos, de cualquier modo la influencia política se manifiesta según la disposición sexenal y los cambios en esta materia son evidentes, son políticos no judiciales.

Doricela Mabarack Cerecedo señala que “...por infracción debe de entenderse toda violación a una norma jurídica, ya sea que esta violación configure o no un delito...en consecuencia, infracción desde un punto de vista general es sinónima de ilícito...”, y cita a Guiliani Fonrouge diciendo que “...él utiliza la expresión “infracción Tributaria” o “infracción fiscal”, en sentido genérico, incluyendo en ella a toda clase de violaciones a las normas tributarias, substanciales o formales, de modo que en este término engloba nuestro autor, a todas las violaciones, ya sea que se les denomine delitos, contravenciones, violaciones de órdenes de autoridad, etc.”⁴⁶.

Urbina Nandayapa, va más allá de las apreciaciones dogmáticas y nos dice que “...la autoridad administrativa no consideró ningún elemento en especial para definir en

⁴⁶ Mabarack Cerecedo, Doricela, Derecho Penal Fiscal, México, Lazcano Garza Editores, S.A., 1993, Pág 70

un caso la infracción administrativa y en la misma conducta el delito tributario, la diferencia entre una y otra actuación y calificación de la misma, quedó a criterio de la autoridad administrativa, es claro que la diferencia no es sólo una cuestión de grado, sino de política económica que instrumente la administración pública, organizada desde el Poder Ejecutivo...”⁴⁷. Las infracciones tributarias son cualquier violación de las obligaciones que puede tener un individuo, de carácter sustantivo o formal, para con la administración.

Las infracciones y los delitos, deben tener un castigo razonado que debe de ser crítico al imponerse; por ello nosotros tenemos la convicción de que la defraudación fiscal está mal regulada, ya que esta situación en la ley permite que el Ejecutivo decida pasando por los derechos de los particulares cuando impone una pena, y ello es ilegal.

Algunas corrientes coinciden en que no hay diferencias ontológicas, ni ninguna separación substancial entre lo injusto criminal y lo injusto administrativo, y como señala Sáinz de Bujanda, citado por De la Garza “...todas las infracciones tributarias, son por tanto, una especie de infracciones penales ...”⁴⁸. Así el incumplimiento o inobservancia que efectúa un contribuyente de las normas impositivas son en esencia la infracción, ya que el gobernado no ha cumplido su obligación, siendo este incumplimiento, precisamente, el que da origen a la sanción, según lo previsto por la ley.

⁴⁷ Urbina Nandayapa, Arturo de Jesús, Los delitos fiscales en México, México, Pac, S A de C.V., 1994, pág 35.

⁴⁸ De la Garza, Op Cit , Pág. 894.

II.2. CLASIFICACION DE LAS INFRACCIONES.

Las infracciones son las conductas típicas que tienen una determinada función reguladora en la ley, en sus áreas de aplicación administrativa o penal, sin embargo, es importante señalar qué lineamientos nos dan como resultado cada cuál.

Para Francisco De La Garza, las infracciones pueden ser de tres tipos: “... aquellas que violan bienes jurídicos individuales sin que afecten los bienes jurídicos de la colectividad. Por ejemplo, el incumplimiento de un contrato. Existen otras infracciones que también afectan a un individuo en lo particular, pero que simultáneamente afectan bienes jurídicos que son fundamento de la vida social organizada por el Derecho. Por ejemplo: un robo a un particular. Y por último, existen infracciones que lesionan directamente a la colectividad organizada en el Estado, aunque en forma indirecta también afecten a personas individuales. Las primeras constituyen ilícitos civiles, las dos segundas constituyen ilícitos penales ...”⁴⁹.

El mismo autor tiene el criterio de que las infracciones son violaciones del orden jurídico y el ordenamiento legal impone diferentes sanciones, por ello se clasifican de manera diferente las infracciones, algunas veces como infracción administrativa otras como delito, por lo que cambiará la autoridad que impone una y otro, pero su naturaleza no se modificará; estas conductas transgreden el orden y se constituyen en delitos.

De la Garza dice que “...Las infracciones tributarias pueden consistir en dos diferentes especies: los delitos y las infracciones en sentido estricto. A estas últimas se les llama también en la doctrina mexicana y en la extranjera con otros dos vocablos: faltas y

⁴⁹ Op. Cit , Pág. 895.

contravenciones. El segundo tiene poco uso en la literatura mexicana. La terminología del CFF tiene como inconveniente que usa el vocablo genérico para la especie... en el Derecho Mexicano, ya hemos hecho notar que el mismo hecho puede tener la categoría simultánea de delito y de infracción ...Por consecuencia podemos sostener que las faltas, contravenciones o infracciones en el Derecho Mexicano son las infracciones (lato sensu), las cuales son determinadas y sancionadas por la Autoridad Administrativa y que tienen como sanción penas distintas a la privación de la libertad...»⁵⁰.

Como ha quedado señalado, las infracciones en sentido amplio se dividen en delitos e infracciones en sentido estricto o contravenciones. En México la legislación ha manejado los conceptos de manera tal que se ha modificado su sentido: las infracciones son consideradas como faltas o contravenciones y las sanciona la autoridad administrativa y los delitos son sancionados por la autoridad judicial mediante penas privativas de la libertad.

II.2.1. INFRACCIONES EN SENTIDO ESTRICTO.

Se dice que la infracción es una conducta desarrollada por un sujeto de derecho que se encamina a violar una o varias disposiciones de carácter normativo; es la contravención a normas de carácter administrativo derivada de una acción u omisión.

En el Derecho Tributario están establecidas obligaciones pecuniarias, además de obligaciones imperativas ineludibles para los contribuyentes y que le imponen obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar, todas ellas con el fin de agilizar el pago del impuesto, para mejorar los ingresos del fisco.

⁵⁰ Op Cit , Pág. 896.

La infracción fiscal es toda vulneración de las normas jurídicas que regulan los impuestos. La infracción fiscal puede desde luego estar constituida por la omisión de actos ordenados o por la ejecución de los prohibidos; es decir no acatar con lo dispuesto en la norma jurídica, ya sea dejando de hacer lo que se ordena o haciendo lo que se prohíbe.

Así, por infracción fiscal definimos, la conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por un órgano de la administración fiscal.

Concluimos señalando que las infracciones en sentido estricto son todas aquellas conductas que realizan los sujetos de la obligación; con el único propósito de transgredir la norma, encontrándose desde luego en el supuesto planteado por la norma; y por ello reciben una sanción. Las diferencias substanciales con los delitos son de manera formal ya que infracciones son las dos, y sólo difieren por el bien jurídicamente tutelado.

Con lo antes anotado tenemos que las infracciones en sentido estricto son todas aquellas conductas encaminadas a evadir el cumplimiento de una obligación.

Es importante mencionar que las infracciones a las disposiciones fiscales generalmente tienen una sanción administrativa llamada multa, la cual se aplica independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que se impongan por las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal. Este sistema dual está en vías de perfeccionarse, o de adecuarse a una realidad elocuente con las garantías constitucionales, y por ello se plantea en este trabajo la importancia de regular adecuadamente la defraudación fiscal en el Código Fiscal y ¿por qué no? en el mismo Código Penal.

Los autores señalan que no existe un criterio uniforme que determine con precisión la parte en la cual una infracción administrativa es o no un delito tributario; pues considerando que para que exista una responsabilidad civil o penal, debe de haber siempre una violación de la norma, por dolo o culpa y sin que se haya conseguido el resultado inclusive; entonces al realizar las conductas estas tienen un contenido propio de la responsabilidad penal.

La diferencia entre delito y contravención existe en la ilicitud (cuantitativa); que como expresión de los resultados (ilicitud intrínseca) y la peligrosidad de las acciones que utiliza el ente y que genera una conducta o resultado ejecuta otras incriminadas jurídicamente, criterio que además tiene la ventaja de adecuarse a las variaciones de tiempo y lugar que son advertidas en cuanto a la calificación y tipificación de ambas, la calificación que según la costumbre de un tiempo y lugar determinado hace que en su momento se consideren esas conductas graves o peligrosas y configuradas como delitos y otras de menor grado sean calificadas como simples contravenciones.

II.2.2. DELITOS.

El autor Alvaro Bunster define al Delito como la “... acción u omisión ilícita y culpable expresamente descrita por la ley bajo la amenaza de una pena o sanción criminal ...”⁵¹.

⁵¹ Bunster, Alvaro. Diccionario Jurídico Mexicano. Op. Cit., Pág. 868.

Los delitos son aquellas infracciones en sentido lato (en México sentido estricto), que se distinguen de las contravenciones en virtud de que establecen penas que por su naturaleza puede imponer sólo la autoridad judicial, como son los que importan la privación de la libertad, el delito se integra por las acciones u omisiones de los entes jurídicos punibles, es decir sanciona las conductas que existen y se materializan para esto la conducta debe ser típica, ilícita o antijurídica y culpable, esto es debe de estar señalada por un ordenamiento con una sanción.

El Autor Miguel Angel García Domínguez señala que "...los crímenes lesionan los derechos naturales, como la vida, la libertad, etc.; los delitos violan sólo los derechos creados por la sociedad, como la propiedad; y las contravenciones infringen los reglamentos y disposiciones de policía ... En función de la pena, se dice que los crímenes son castigados con penas infamantes; los delitos con penas correccionales; y las infracciones con penas de policía..."⁵². Este autor señala los mismo términos que Adolfo Carretero Pérez en su Derecho Administrativo Sancionador quien refiere que en el sistema francés (Evolución Histórica de las sanciones administrativas), se manejaban ya estos criterios.

La Profesora Doricela Mabarak menciona que atendiendo las diferencias precisas entre ilícito fiscal, infracción fiscal y delito fiscal este último se debe de entender como "...cualquier conducta típica y culpable que viole la norma legal especial expresamente aplicable al caso, y se produzca el efecto que la ley prohíbe o bien, se realice una conducta contraria a la que la ley ordena..." para indicar que "...el interés jurídicamente protegido es la facultad que tiene el fisco, como representante de la comunidad, de recibir el importe íntegro de las contribuciones, así como el cumplimiento de las obligaciones formales establecidas en las disposiciones jurídicas, y lo que sanciona es el daño, el

⁵² García Domínguez, Op. Cit., Págs. 333 y 334

menoscabo o el perjuicio que se cause o se pueda causar por el incumplimiento de esos deberes de los sujetos obligados...”⁵³.

Otro de los elementos que diferencian el delito y la infracción es la culpabilidad, es decir la precisión de dolo o culpa, ya que las infracciones administrativas son formales y no de resultado en la mayoría de las ocasiones, por ello el delito es como la infracción una conducta del agente, diferenciada tanto por la jurisdicción ejecutiva o judicial, como por la imposición de infracciones y penas que en forma regular se identifican con el contenido aflictivo de la sanción, consistente en la privación de un derecho o de un bien, y en la advertencia de que éste no pueda conseguirse cuando tuviera una expectativa lícita de hacerlo; todo delito trae aparejada una infracción, pero no toda infracción conlleva al delito.

II.3. SANCIONES.

Ulises Schmill Ordóñez, en el Diccionario Jurídico Mexicano, nos señala que fue Protágoras de Abdera el que logró una conceptualización del castigo y la sanción que hasta la fecha no ha sido superada, y agrega que “... Nadie castiga al delincuente en atención y por razón de lo que ha hecho -pues lo ocurrido no puede deshacerse- sino en razón del futuro, para que ni el propio autor vuelva a cometer desafueros, ni otro que sea testigo de su castigo . Y quien así piensa castiga para intimidación , la intimidación es la función del castigo...” y cita a John Austin que se llama sanción al mal eventual o condicional al que está expuesto el sujeto, y finaliza señalando las notas características de la sanción; las cuales son: “ a) es un contenido de la norma jurídica; b) en la proposición jurídica o regla de

⁵³ Mabarak Cerecedo. Op. Cit., Pág. 57.

derecho que formula la ciencia del derecho, la sanción se encuentra en la consecuencia del enunciado hipotético; c) el contenido normativo calificado de sanción generalmente consiste en un acto que impone al sujeto infractor un mal o un daño, y en la privación de ciertos bienes o valores o la imposición de ciertos perjuicios o dolores; d) en el derecho moderno la imposición de las sanciones, así como su ejecución la llevan a cabo los órganos del Estado, en tanto se le conciba como un orden normativo centralizado que establece el monopolio de la coacción física por sus órganos, y e) las finalidades de las sanciones son de tres clases: o retributivas, o intimidatorias o compensatorias de daño producido por el acto ilícito...⁵⁴.

Cuando no se observan los mandatos del orden jurídico, se aplica por reacción, y mediante la intervención de autoridad competente, en forma directa al cumplimiento forzoso o mediante la aplicación de una sanción; pues una vez que es realizada la conducta, precisa de la aplicación de una sanción al contribuyente por la autoridad, independientemente de obligar al cumplimiento de la obligación omitida, es una doble función de la sanción; en el primer caso la sanción es con objeto de que se sufra un castigo (pena) y en el segundo en relación al pago de lo que es debido, corresponde únicamente a la reparación del daño.

Adolfo López Carretero señala que "...Las sanciones administrativas son penas en sentido técnico, que suponen un derecho subjetivo de la administración a imponerlas. Se diferencian de las sanciones civiles en que no significan el simple resarcimiento de un daño de las sanciones penales, en que el Estado no las impone como un deber, sino como un derecho, ya que utiliza la discrecionalidad. Por eso son sanciones y no penas...⁵⁵.

⁵⁴ Schmill Ordóñez. Ulises, Diccionario Jurídico Mexicano, Págs. 2871 y 2872.

⁵⁵ Carretero Pérez, Adolfo. Derecho Administrativo Sancionador, México, 1992, Pág. 36.

La sanción es el castigo a la infracción de la ley; es impuesta al infractor por autoridad competente, la autoridad encargada de aplicación de la ley impone un castigo tendiente a lograr el cumplimiento de la ley y a la vez busca su respeto para posibles subsecuentes casos, es decir predica con el ejemplo, y señalamos que en materia tributaria se identifican nueve clases de sanciones: 1.- El apercibimiento, 2.- Recargo, 3.- La multa, 4.- La clausura, 5.- El decomiso, 6.- Intervención administrativa, 7.- Los gastos de ejecución, 8.- La indemnización por cheque no pagado y 9.- La privación de la libertad.

Cabe señalar que la actualización del crédito que técnicamente es el cobro del valor del dinero generado por la inflación, es también una carga o sanción generado por el incumplimiento de los contribuyentes y significa el costo del dinero a valor real en la fecha que se haga el pago en efectivo, se plantea como una forma más para que el contribuyente moroso resarza los daños y perjuicios de la Administración Pública, impidiéndole que realice inversiones que proporcionen cantidades de ganancia superiores a los recargos.

Alfonso Nava Negrete refiere también en cuanto a la sanción administrativa que ésta es "...el castigo que imponen las autoridades administrativas a los infractores de la ley administrativa. Presupone la existencia de un acto ilícito, que es la oposición o infracción de un ordenamiento jurídico administrativo, no como castigo, sino como un medio represivo que se pone en marcha precisamente porque la obligación no se ha cumplido...⁵⁶. cabe también señalar que las sanciones y la ejecución forzada constituyen actos administrativos por medio de los cuales la autoridad administrativa ejerce coacción sobre los particulares que se niegan a obedecer voluntariamente los mandatos de la ley o las órdenes de la referida autoridad.

⁵⁶ Nava Negrete Alfonso, Diccionario Jurídico Mexicano, Pág. 2872.

Para Sergio Francisco De la Garza, "...una clasificación lógica de las sanciones tributarias nos conduce a distinguir tres grupos: 1º, aquellas que consisten en compeler al deudor al cumplimiento de la prestación debida o del deber omitido: procedimiento de ejecución (CFF, Arts. 110-157), multas de apremio, auxilio de la fuerza pública (CFF, Arts. 83-VI). 2º, Imponen al deudor, en beneficio del fisco, una indemnización por los daños y perjuicios que haya experimentado: intereses moratorios o recargos (Art.22); y por último, 3º Imponer al infractor un castigo con la finalidad esencialmente represiva, intimidatoria, punitiva y preventiva: privación de la libertad, multa, decomiso, pérdida de licencias o registros, etc..."⁵⁷, independientemente que también clasifica las sanciones en los órdenes de civiles o penales, penales y administrativas, principales accesorias y subsidiarias, represivas, reparadoras y mixtas y según la naturaleza de los bienes que privan.

Para nosotros la sanción es aquella medida plasmada en la norma jurídica que protege la actuación del Estado, por la cual se obliga o se induce a la ejecución de una conducta, y se basa en la circunstancia primordial de que el agente no ha cumplido su obligación, estrictamente como lo ordena la ley.

⁵⁷ De la Garza, Op. Cit., Pág 940.

CAPITULO III

LA DEFRAUDACION FISCAL .

III.1. CONCEPTO.

El autor Eduardo Johnson Okhuysen, en el *Diccionario Jurídico Mexicano*, define a la Defraudación Fiscal como "...Un delito fiscal, excluido del Código Penal ... supone la intención de dañar, la realización de un acto voluntario o la ocultación (omisión) de cualquier circunstancia con relevancia fiscal, con el propósito deliberado de sustraerse en todo o en parte a una obligación fiscal..."⁵⁸.

⁵⁸ Johnson Okhuysen, Eduardo, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Págs. 857 y 858.

Atendiendo a la especial naturaleza de esta figura jurídica, la cual se dio en un principio como una asimilación al fraude o se le tomó como una equiparación a este delito, es como podemos entender el término defraudación, que es el engaño, que con dolo y mala fe realiza un individuo con el fin de evitar en todo o en parte el pago de lo que le es debido al Estado; sin embargo, los tratadistas no contemplan una adecuada terminología, ni tampoco la ley, ya que señalan algunos autores como defraudación a la elusión, o como sinónimo de la evasión, ante lo cual los conceptos de la doctrina existente no son tan elocuentes, por ello en el presente trabajo pretendemos esbozar dichos conceptos lo más apegados al derecho.

*Evasión fiscal latu sensu (así lo señaló la Delegación del Brasil a la V Asamblea del CIAT, celebrada en mayo de 1971 en Río de Janeiro) es "...Toda y cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de una obligación tributaria..."*⁵⁹.

Luego entonces, la figura jurídica mencionada como defraudación, señala al fraude fiscal, configura un delito general (el fraude) independiente por su estructura pero que demarca los principales elementos de los que se constituye (a saber el dolo, aprovechamiento del error, conducta maliciosa y tendenciosa con el objeto de obtener un lucro indebido), y el cual servía para proteger a un particular, no al Estado, pero que con apreciación de justicia se le permitió utilizarla, señalando que intervenía como sujeto pasivo y en el caso específico como particular; independientemente del imperio de poder administrativo, libre y soberano del que participa la administración pública, y se llegó inclusive a subrayar esta fina diferencia al grado de delimitar las sanciones por las

⁵⁹ Ortiz Colunga, Héctor Andrés, La Defraudación fiscal, Tesis Profesional, Escuela Nacional de Estudios Profesionales Acatlán, 1984, Pág. 62

infracciones cometidas, y por otro lado la imposición de una sanción corporal (típica del delito), por las conductas realizadas y encaminadas a cometer el Fraude.

La defraudación fiscal se define como toda acción u omisión efectuada por un sujeto obligado por la ley a realizar o evitar una conducta determinada, con el único fin o propósito de evitar el pago de un tributo, obteniendo con ello un beneficio indebido en perjuicio del fisco.

Al analizar las infracciones, los delitos y las sanciones establecimos que en el Derecho Fiscal concurren estas últimas en diferentes cuantías y áreas e inclusive por grado o intención y beneficio obtenido. La defraudación fiscal está regulada por el Derecho Fiscal-Penal y se le considera un delito aunque se le llame de diferentes maneras en la doctrina; es una conducta típica y se resume en la intención volitiva del agente de evadir, disminuir, atrasar y retener el pago o sustraerse de una o varias obligaciones fiscales. La consideración de que esta conducta está reglada de lo general a lo particular en la legislación vigente y existe diferencia con las otras conductas evasión, elusión, simulación, planeación y uso abusivo del derecho, en que los contribuyentes se encuadran según los actos que cometen, aunque los legisladores no la diferencien, es importante hacerla ya que puede proceder en algunos casos la libertad por falta de elementos, o la decisión de absolución en otros, lo que justificaría la modificación y adecuación de las leyes fiscal y penal a la precisa conducta.

*El Código Fiscal de la Federación establece en su Artículo 108.-
Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita 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 lo 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 fuera 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.

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

a) Usar documentos falsos.

b) Omitir expedir reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, 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 éste obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en los sistemas en los registros contables que se esté obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales.

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 hubiera omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendientes 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.

El artículo 109 del Código Fiscal de la federación establece que: Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente, o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la Ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV.- Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V.- Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, emera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para algunos autores esta figura jurídica está mal regulada, ya que existen diferentes criterios para considerar que la defraudación involucra o difiere de conductas precisas como la evasión y la simulación, otras en cuanto a considerar error u omisión; y algunos autores también consideran que se diferencia de la elusión y el abuso del derecho; otros están de acuerdo que existe una norma penal que contempla algunos delitos que luego son duplicados por oposición a la norma fundamental y con diferente criterio en el Código Fiscal Federal, todas estas cuestiones las trataremos en el presente capítulo.

III.2. ANTECEDENTES HISTORICOS.

La defraudación fiscal se ha contemplado desde que se civilizó la humanidad, o sea que en toda colectividad organizada políticamente existen elementos que la caracterizan, porque tienen como base un poder y éste para subsistir requiere de allegarse de recursos, por ello este control dispone de los elementos que necesita y los obtiene por la fuerza.

En las culturas de la antigüedad tales como las que florecieron en el antiguo Egipto en los años de 569 a 525 a.C., y en la antigua Grecia en 356 a.C., se imponía como sanción la pena de muerte a aquellos ciudadanos que cometieren conductas de desobediencia o fraude a las autoridades en las declaraciones de sus medios de existencia; de esto se tiene como mudo testigo, según los científicos, un bajo relieve de la sexta dinastía egipcia que representa un juicio por evasión de impuestos.

En la antigua Roma se establece el *TRIBUTUM* o carga pública de los ingresos de los ciudadanos en beneficio del *AERARIUM* del Estado, términos que serán conocidos desde entonces en todas las culturas y épocas.

A mediados del siglo IV a.C. el tributo se imponía ya en proporción al patrimonio registrado a este efecto por los ciudadanos. Se encomendó a un funcionario “ad hoc”, el censor, la facultad que antes pertenecía a los cónsules, de formar el censo, determinando las personas que pertenecían a la comunidad, sus bienes y la regulación de las prestaciones con que cada una de ellas estaba obligada a contribuir. Como el censor carecía de IMPERIUM correspondía al cónsul castigar con penas corporales y aun con la pena de muerte al ciudadano que descuidaba el cumplimiento de sus obligaciones relativas a la formación del censo o que daba informes falsos; así se puede señalar que el primer censo de la historia se hizo por razones tributarias y por ende era fácil advertir la eterna lucha entre el Estado coaccionador y el contribuyente evasor; las penas impuestas en la época, como la muerte, esclavitud, decomiso de las propiedades del infractor, azotes, mutilaciones o las multas, eran consideradas normales.

La edad media trae consigo sanciones igualmente severas, la tortura era una práctica institucionalizada, así como el decomiso de los bienes del infractor, ya que la exacción del tributo se basaba en la fuerza del señor feudal, por lo que quedaba la imposición de la pena al capricho de este señor; de aquí nacen las regulaciones de los vasallajes que cada provincia debía entregar a sus señores.

En el México precolombino la sanción era única: la pena de muerte; esta actitud demuestra que el derecho represivo en los pueblos de la antigüedad tiene como característica común la extrema crueldad en la sanción. Las guerras floridas que periódicamente se llevaban a cabo a “fuego y sangre” por los señores de México, Texcoco y Tlacopan, eran con el único fin de recaudar tributos de los pueblos subyugados, además de procurarse mano de obra esclava. El dominio que se ejercía en la época del máximo

esplendor del Imperio Azteca abarcaba hasta tierras de Centroamérica, las que quedaban obligadas a reconocer el dominio de los señores aztecas y el vasallaje a que se encontraban sometidos.

El derecho colonial contiene la misma fiscalización en favor de la Corona Real. enviaban los ingresos necesarios a la Corona española para poder sostener sus guerras en Europa. mismas que regularmente perdían, o bien para construir la inmensa cantidad de iglesias y conventos que aún existen en España y México. Las sanciones en el caso de infracciones tributarias iban de la pena de muerte a la del decomiso de los bienes del deudor o de cárcel por períodos más o menos largos que sufría el infractor.

En el México Independiente se expide un reglamento de distribución de comisos el 4 de septiembre de 1823. El comiso debía declararse por el juez competente y su producto, descontados los derechos fiscales causados y lo que correspondía por arancel al juez, al promotor y al escribano, se repartía entre el denunciante y los aprehensores. Además de las penas citadas, si el contrabando excedía de 500 pesos, se publicaba el nombre y delito en los periódicos. En caso de reincidencia, se sancionaba al culpable con suspensión por cinco años de sus derechos ciudadanos y si volvía a reincidir, la pena era la expulsión del territorio mexicano, en la cual incurría desde luego todo extranjero convicto de contrabando.

Durante el desarrollo jurídico de las normas sancionadoras de conductas contra el patrimonio fiscal y dada la especial naturaleza y por la importancia que tenían en la obtención de ingresos las aduanas, el Derecho Aduanero y su normatividad en el área fiscal se desarrolló primero que la del conjunto de normas que actualmente rigen.

Para el año de 1893, en la Ley General del Timbre se establecen dos clases de responsabilidades, las que podían ser infracciones simples o aquellas infracciones con responsabilidad criminal, las primeras estaban afectadas con una sanción administrativa únicamente, las segundas se consideraban como delito en cuanto a que el causante se valiera de alguna conducta ilícita para cometer la infracción, no consideraban por tanto a la defraudación delictiva en sí misma. Ya para entonces se advertía la preocupación de las autoridades hacendarias para tratar de frenar los índices de evasión fiscal; se puede decir que con esta ley se sentaron los cimientos jurídicos para tipificar y señalar las conductas ilícitas afines.

En un primario afán de tratar de inducir al contribuyente a cumplir con sus obligaciones tributarias, desde la época de la independencia de México en 1810, año en que se inicia esta lucha, hasta 1876 se puede hablar de una estabilidad política y social en el país. Y en este período no existen las condiciones necesarias para que el Estado organice su sistema de recolección de tributos y los medios de control, la única fuente de ingresos regulares que tenía el Estado para allegarse de recursos eran las aduanas. Fuera de este medio, el país entero vivió en el caos político y militar, por tantos años de luchas internas e invasiones extranjeras que configuraron la nacionalidad mexicana.

Con el advenimiento del Porfiriato, se siguió la máxima de “poca política y mucha administración”. La principal preocupación del Gobierno de esos años fue la de establecer las bases de organización de un Estado fuerte, central y autoritario más que otra cosa.

Con la llegada de los nuevos gobiernos revolucionarios se trató en principio de establecer un gobierno fuerte, lo que se logró hasta 1928 al impedirse la reelección de Alvaro Obregón. A partir de ese momento la administración fiscal empieza a tomar conciencia de la necesidad de instrumentar medios de control para aumentar la recaudación impositiva federal, en primer lugar, y en segundo lugar, trata de abatir la defraudación fiscal. Para ese efecto son las Convenciones Nacionales Fiscales celebradas en 1928, 1932 y 1947, en esta última se instrumentó una nueva ley, en la que se señalaba la responsabilidad penal de los causantes en los delitos consignados en el Código Fiscal, figuras delictivas en las que el elemento común era la intención dolosa para defraudar al fisco.

En el año de 1936, se promulgó la Ley de Justicia Fiscal en la que se procuró armonizar la clasificación de las infracciones a las leyes fiscales, es decir se tomaba en cuenta la idea de una infracción, no de delito, por las contravenciones fiscales en beneficio de los derechos e intereses de los particulares, sin tutelar de manera compleja la garantía del interés público.

La figura del delito de defraudación fiscal aparece en nuestro derecho positivo hasta en fecha reciente. Con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal, se podía proceder en contra del causante, con fundamento en el fraude regulado en el Código penal. Al no exigir calidades especiales en el sujeto pasivo, el fraude en contra de la hacienda pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico. El 31 de diciembre de 1947 se publicó la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal. Con ella se buscaba tutelar el interés del Estado encaminado al normal funcionamiento de la Administración Pública, ya que el bien jurídico tutelado en la nueva ley era el patrimonio del Estado. Tenía como finalidad uniformar el tipo relacionado con el delito de defraudación fiscal, a fin de dar claridad legal a esas conductas típicas, (contrabando y actos asimilables,

defraudación fiscal, falsificación de timbres, dados, punzones, matrices, producción y comercio clandestino de bebidas alcohólicas), que por encontrarse dispersas en varias leyes tributarias, ocasionaba confusión tanto en la presentación de las querellas, como en el ejercicio de la acción penal, al efectuarse el proceso a los evasores fiscales.

El artículo primero de la ley mencionada tipificó al delito de defraudación impositiva en materia federal en los siguientes supuestos:

- I.- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos.
- II.- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.
- III.- No entregar a las autoridades fiscales, dentro del plazo señalado en el requerimiento legal del pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuesto.
- IV.- Omitir la expedición de documentos en que, conforme a las leyes fiscales, deba cubrirse un impuesto.
- V.- Ocultar bienes o consignar pasivos total o parcialmente falsos en los inventarios de un juicio sucesorio.
- VI.- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarlas con falsedad.
- VII.- Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad.
- VIII - Ocultar ante las autoridades fiscales total o parcialmente, el monto de ventas o ingresos gravados.

El artículo segundo estableció las penalidades, señalándose en el artículo cuarto que a las penas podrían sumarse la de suspensión temporal o inhabilitación definitiva en el ejercicio de una profesión, industria o actividad de la que hubieran emanado los créditos tributarios objeto de la defraudación. Se estableció la separación de los procedimientos administrativos para la imposición de multas fiscales (artículo quinto), de los procesos judiciales para la imposición de penas, admitiendo que podían existir simultáneamente ambos en contra de una misma persona y para dar congruencia a esta disposición se indicó que en los procesos penales se deberían abstener las autoridades judiciales de imponer sanciones, concretándose exclusivamente a la aplicación de las penas privativas de la libertad que procedieran conforme a la ley.

Fue efímera la vida de esta ley, a tal grado que prácticamente no tuvo aplicación, pues en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1948, se expidió un decreto mediante el cual se adicionó al Código Fiscal de la Federación, con los artículos 241 al 283, los que se utilizaron para regular a los delitos fiscales. Con esto se ordenó en un solo texto jurídico todo lo relacionado con los delitos fiscales. En esta importante reforma quedaron enumerados, tipificados y sancionados los siguientes delitos fiscales:

- 1 - Contrabando.
- 2 - Encubrimiento en materia de contrabando.
- 3 - Tentativa en materia de contrabando.
- 4 - Asociación delictuosa en materia de contrabando.
- 5.- Robo de mercancía que se encontrare en dominio fiscal.
- 6.- Daño en propiedad ajena de mercancía que estuviere bajo dominio fiscal.
- 7.- Falsificación de matrices, punzones, dados y timbres.
- 8 - Uso de timbres falsificados.

9.- Defraudación.

10 - Elaboración de productos y comercio clandestino.

11.- Encubrimiento en la elaboración y comercio clandestino.

12.- Rompimiento de sellos.

Para la profesora Mabarak Cerecedo, en su Derecho Penal Fiscal, aparte de algunos importantes datos que acabamos de señalar, nos refiere que la exposición de motivos de esta importante reforma fiscal, es indudablemente creada por el Doctor Manuel Rivera Silva; pues fue uno de los legisladores que más incidencia tuvo en estas modificaciones, y fue quien planteó en estricto el inicio del Derecho Penal Fiscal como rama independiente del Derecho Penal y del Derecho Administrativo.

El Código Fiscal de la Federación de 1938, en donde se insertaron por primera vez de manera sistemática los delitos fiscales, fue sustituido por un nuevo texto jurídico de fecha 29 de diciembre de 1966, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 31 siguiente, y que entró en vigor en todo el país el día 1º de abril de 1967. En el capítulo IV del título segundo, concretamente en los artículos 43 a 79, se dieron reglas generales. se tipificaron y sancionaron los siguientes delitos fiscales:

I.- Encubrimiento.

II.- Contrabando.

III - Tentativa de contrabando.

IV.- Actos asimilables al contrabando.

V.- Asociación delictuosa en materia de contrabando.

VI.- Robo de mercancía que se encuentre en dominio fiscal

VII - Destrucción de mercancía que se encuentre en dominio fiscal.

- VIII.- Prácticas de visitas domiciliarias sin mandamiento escrito de autoridad competente.
- IX.- Delitos por violación a los deberes que impone el Registro Federal de Causantes.
- X - Manufactura de matrices, punzones, dados, clichés o negativos, troqueles, estampillas, marbete, calcomanías, formas valoradas, numeradas, placas o tarjetones.
- XI.- *Uso de estampillas, marbetes, calcomanías, formas valoradas o numeradas, placas o tarjetones falsificados.*
- XII.- Defraudación fiscal.
- XIII.- Elaboración de productos gravados sin permiso, con equipos no autorizados o utilizando materias primas distintas a las autorizadas.
- XIV.- Ejercicio del comercio por más de dos meses sin cumplir con las disposiciones fiscales.
- XV - Rompimiento de sellos y alteración o destrucción dolosa de máquinas registradoras.

El Código que contenía los derechos fiscales antes mencionados, se abrogó el 31 de diciembre de 1982, ya que fue el 1º de enero de 1983, cuando entró en vigor el Código Fiscal de la Federación vigente que contiene los delitos fiscales más importantes y que se tratarán en el presente trabajo.

Actualmente los delitos que se enmarcan en el Código Fiscal de la Federación en su Título IV, Capítulo II son los siguientes:

I.- *El contrabando.*

II.- *Defraudación Fiscal.*

Además existen otras conductas que son sancionadas como delitos, sin que el Código Fiscal Federal o el Código Penal así expresamente la señalen como delitos, estas conductas son las siguientes:

- Relacionadas con el registro federal de contribuyentes.
- Relacionadas con la contabilidad y presentación de declaraciones.
- Abuso de confianza por depositarios e interventores.
- Alteración o destrucción de sellos oficiales.
- Abuso de autoridad.
- Robo en recinto oficial.
- Operaciones financieras realizadas con recursos provenientes de actividades ilícitas (lavado de dinero).

III.3. COMO DELITO FISCAL.

La defraudación fiscal se entendía hasta el año de 1947, como el fraude que cometía un individuo en contra de la Administración Pública, y por tradición se le denominó defraudación fiscal desde que se estableció en México la Ley Federal de Defraudación Fiscal. por ello en la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 1967, se precisaba que para la definición de fraude genérico, se tomaron en consideración dos elementos: a) la actividad mediante la cual se comete el fraude y, b) la dirección hacia la cual va enderezada esta actividad; resultando de ello como primer elemento, la presencia del engaño o el mantenimiento en un error y, como segundo la finalidad de lograr mediante esa *conducta criminal* la omisión en el pago total o parcial de los impuestos.

El Código Fiscal de la Federación vigente establece en su artículo 108 que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, y señala en su artículo 109 las conductas que se considera se sancionan con las mismas penas del delito de defraudación fiscal.

Dichas conductas, en nuestro concepto, se debe delimitar para el efecto de adecuar la sanción, la penalidad y principalmente los elementos constitutivos del delito de que se trata, para evitar que los contribuyentes por una mala decisión jurídica, o por lo amplio del tipo penal se les condene aún cuando exista buena fe por parte de los mismos, y no exista ninguna diferencia en la sanción con respecto de los contribuyentes que con toda mala fe y dolo cometen dichas conductas.

La dogmática jurídica penal, considera que la defraudación fiscal, responde a una dinámica engañosa. La noción de fraude en sentido objetivo “...implica engaño, mendacidad o artificio, mediante el cual se irroga a otro un daño patrimonial injusto, correlativo al provecho que adquiere el agente; en sentido subjetivo, supone la intención de engañar y, al mismo tiempo, de lesionar un interés ajeno jurídicamente protegido...”⁶⁰.

A este respecto señala atinadamente el Doctor León Cortiñas Peláez, que “...más que perturbar el desarrollo de los cometidos del Poder Público, el infractor tributario trata de eludir su responsabilidad (la de contribuir), de modo que lo impulsan los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias...”⁶¹, por ello es importante señalar que la conducta que pretende omitir o evitar el pago forzosamente contempla la voluntad del sujeto

⁶⁰ Rodríguez Morullo, Op. Cit , Pág. 66

⁶¹ Cortiñas Peláez, León, De la Planeación Tributaria y del Abuso del Derecho, Revista del Tribunal fiscal de la Federación, 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación. 1988, Tomo V, Pág. 134.

y los actos que realiza para simular su actividad son visibles porque conllevan otras artimañas y maniobras que no son contempladas por la ley, pero que sí en forma general precisan de uno u otro delito.

Por ello la importancia de limitar en cada caso la conducta a que se refiere la defraudación separándola por rubros.

En Francia, el fraude al fisco se encuentra regulado en el Código General de Impuestos de Francia, estableciendo en su artículo 1835 que “...quien se hubiere substraído fraudulentamente o intentado substraerse fraudulentamente al pago total o parcial de los impuestos incluidos en el citado código; y ya sea que hubiere omitido a sabiendas, formular la declaración prescrita en los plazos legales, o que voluntariamente hubiere disimulado una parte de la riqueza imponible o que hubiere preparado y organizado con astucia su insolvencia para el pago de los tributos, o con otras artimañas y maniobras hubiere puesto obstáculos a la percepción de los impuestos, será pasible (sin perjuicio de otras sanciones fiscales) de multa y de prisión de uno a cinco años, o a una u otra de estas penas. Sin embargo, esa disposición no será aplicable si la evasión, configurada como se ha indicado, no supera el décimo de la suma imponible. La sentencia condenatoria se publicará y divulgará a costa del condenado. En caso de reincidencia, dentro de un período de cinco años, el transgresor será castigado con multa y prisión de cuatro a diez años...”⁶².

Para Urbina Nandayapa, quien cita a Giuliani Fonrouge con respecto a la codificación de Argentina, señala que “...ya sea que se utilice la palabra defraudación (o fraude) o se prefiera evasión, la expresión debe llevar implícito el concepto de ilicitud, reservándole alcance metajurídico equivalente a todo acto u omisión que violando

⁶² Georgetti, Armando, *La Evasión Tributaria*, Buenos Aires. Ediciones de Palma, 1967, Pág. 373.

disposiciones legales, en el ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la eliminación o la disminución de la carga fiscal. La defraudación tributaria o defraudación fiscal está excluida del Código Penal y de toda la legislación vigente sobre delitos de orden común: es una infracción (delito si se quiere) exclusiva del Derecho Tributario y, por consiguiente, legislada en ordenamientos tributarios de la nación y de las provincias, está confirmada su especificidad, pues los delitos de orden común pertenecen al Código Penal, que es único para todo el país según el artículo 67, inc. 11, de la Constitución Nacional; la defraudación, como todas las demás infracciones tributarias, se vincula con la potestad de cada ente de gobierno de sancionar normas represivas de violaciones a las leyes fiscales. »⁶³.

En los Estados Unidos de América, el fraude al fisco tiene un doble carácter, civil y penal, el primero de ellos se basa en la aplicación de las multas y el ejercicio de la acción penal efectuada ante un tribunal, dicho ejercicio de la acción parte de una recomendación de la Asesoría Jurídica de Ejecución del Servicio de Impuestos Interiores al Departamento de Justicia. Este departamento ejerce la acción penal en los casos en que se pueda llegar a la conclusión de que el indiciado es culpable y existe la suficiente probabilidad de obtener un veredicto de culpabilidad.

Urbina Nandayapa, invoca a este respecto al autor Abdón Hernández Esparza, diciendo que "...La diferenciación entre el fraude civil y el fraude penal radica en la flagrancia de la falta, las pruebas disponibles y la carga de la prueba que tenga el gobierno. El fraude civil debe ser demostrado por pruebas claras y convincentes. El fraude penal requiere pruebas más fehacientes para obtener un veredicto de culpabilidad, el gobierno, por mandato constitucional, debe demostrar la culpabilidad más allá de toda duda

⁶³ Urbina Nandayapa, Op Cit., Pág. 106.

razonable...”⁶⁴. Por ello destacamos que la intención de engañar a la autoridad hacendaria constituye un elemento de voluntad, fundamental para tipificar los delitos tributarios, postura válida en la Unión Americana, y es el mismo principio que maneja la legislación en México.

La legislación alemana considera además de la intención dañosa un punto moral de importancia, así lo expresa Klaus Tipke autor de la obra Manual de Derecho Fiscal, citado por Urbina Nandayapa diciendo que “...Quien contraviene leyes fiscales, especialmente si defrauda impuestos, ocasiona perjuicios a la comunidad y a todo causante de buena fe. Los empresarios que defraudan impuestos infieren desventajas competitivas a rivales que sí pagan sus impuestos. No obstante lo anterior, todavía se valora extensamente a los delitos fiscales como delitos propios de caballeros. El legislador trata no tan solo de hacer respetar los deberes estatuidos en las leyes fiscales mediante medios coactivos, sino que castiga las violaciones agravantes del deber...”⁶⁵, y además agrega que el Derecho Penal alemán establece la diferencia que existe a su juicio entre una infracción y un delito, en la que el elemento principal de esta diferencia es la conducta tipificada penalmente, a diferencia de las irregularidades administrativas por conductas negligentes, intencionales o imprudenciales, así lo expresa la legislación mencionando que el presupuesto de hecho debe ser realizado intencionalmente (artículo 369 II del Reglamento Tributario en relación con el artículo 15 del Código Penal), no basta la mera negligencia entonces.

Atendiendo a que las principales codificaciones, inclusive la nuestra, precisan que el fraude se constituye en delito fiscal de manera genérica, señalamos que según el Diccionario de Escriche, “...fraude es lo mismo que engaño, no obstante, se

⁶⁴ Op Cit, Págs. 108 y 110.

⁶⁵ Op. Cit., Pág. 110.

establece una distinción el engaño en efecto es toda astucia o maquinación de que uno se sirve, hablando u obrando con mentira o artificio, para frustrar la ley o los derechos que de ella se nos derivan. esto es, el hecho de burlar, eludir o dejar sin efecto la disposición de la ley, o de usurpamos lo que por derecho nos pertenece; de manera que el engaño puede considerarse como el medio de arribar al fraude, y el fraude como el fin u objeto que uno se propone lograr con el engaño... Sin embargo, como el engaño y el fraude suelen ir juntos, pues que no hay fraude sin engaño, de ahí es que en el lenguaje vulgar se toman indistintamente el uno por el otro...⁶⁶.

Al respecto nosotros no compartimos del todo esta opinión, ya que el fraude no sólo implica engaños sino también se realiza aprovechando los errores en que se encuentra la otra parte, y se puede hablar también del elemento substancial de esta conducta al señalar las maquinaciones para el engaño y las simulaciones o actos tendientes a aprovechar el error.

Apoyan esta teoría los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mencionados en el prontuario del Proceso Penal Mexicano, de Sergio García Ramírez, que señalan que "...Son elementos constitutivos del delito de fraude genérico simple: a) Engaño o aprovechamiento del error; b) Obtención ilícita de alguna cosa o de un lucro indebido, y c) Nexos o relación de causalidad, entre la conducta engañosa y su resultado, no otro que la adquisición antijurídica de la cosa o del lucro.."⁶⁷.

⁶⁶ Escribano, Joaquín, Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia, Tomo II, Bogotá, Ed. Lemis 1977. Págs. 644 y 645

⁶⁷ García Ramírez, Sergio y otros, Prontuario del Proceso Penal Mexicano, México, Porrúa, Pág. 251.

Urbina Nandayapa señala que "...Los elementos necesarios para configurar la materialidad del cuerpo del delito (defraudación fiscal) son: a) Que el sujeto realice dos o más actos. b) Que esos actos consistan en el uso de engaños o aprovechamiento de errores. c) Que se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución. d) Que la realización de estos actos tenga COMO UNICO PROPOSITO el de obtener un beneficio indebido. e) Que ese "beneficio indebido" implique un perjuicio al fisco federal. ... Asimismo señala los siguientes conceptos: Uso: implica una conducta de hacer, acción positiva. Engaños: hacer creer algo que es falso, es una acción falaz positiva. Maquinación: el reforzamiento del error, malos designios, tramar algo oculta y maliciosamente. Omisión: falta por haber omitido la ejecución en todo o en parte de una cosa, no emprender la acción por él esperada. El elemento engaño es el que va a permitir distinguir si existe la configuración real del cuerpo del delito y por consiguiente la probable responsabilidad del indiciado. ..."⁶⁸.

Cabe mencionar que los elementos constitutivos respecto de la conducta en el fraude siempre se referirán al elemento engaño o error, y éste siempre será de naturaleza penal, y para ello es necesario que exista en la mente del autor una dañada intención que tienda, no sólo a inducir a otro, sino a la obtención ilícita de una cosa o el alcance de un lucro indebido; es decir, que entre la dañada intención del acusado de defraudar y el beneficio ilícito, debe haber una relación inmediata de causa a efecto, tal y como lo señala el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que menciona los elementos del tipo diciendo lo siguiente:

FRAUDE, ELEMENTO DEL DELITO DE.- La definición del delito de fraude contenida en los párrafos primero y último del artículo 368 del Código Penal ponen de relieve que los elementos constitutivos son: a) una conducta falaz; b) un acto de disposición; c) o

⁶⁸ Urbina Nandayapa, Op. Cit., Págs. 119 y 120.

aprovechamiento del error; y d) un daño y lucro patrimonial en beneficio del sujeto activo. De acuerdo con la descripción del tipo del delito en estudio, una conducta falaz es el punto de partida del proceso ejecutivo en dicha figura delictiva. Dicha conducta está presidida por un elemento de naturaleza predominantemente psíquica, que en esencia consiste en determinar a otro, mediante engaños, a realizar un acto de disposición patrimonial o aprovecharse de su error no rectificándolo oportunamente. Así pues, la conducta falaz del sujeto activo y las maquinaciones o artificios empleados por el sujeto para obtener la entrega de la cosa, a que se hace mención en el párrafo último del artículo 386 del Código Penal o el aprovechamiento del error en que pudiera hallarse el sujeto pasivo, ya son suficientes para integrar la conducta activa del delito de fraude". Jurisprudencia y tesis sobresalientes. Volumen, Act. II, Tesis 120, página 63.

La defraudación fiscal desde el punto de vista jurídico penal reúne como elementos del tipo a las conductas falaces que encamina el agente para infringir la ley, así quien realiza un acto de incumplimiento y apoderamiento respecto de lo que estaba obligado a pagar y niega el pagó y en su caso obtiene la devolución de lo indebido, produciendo un daño al Erario Federal o Estatal y un lucro patrimonial personal, está dentro de la hipótesis de este delito.

Cabe señalar que en materia tributaria, los exponentes de la doctrina -en diversos países- utilizan conceptos distintos para nombrar un mismo hecho, lo cual, en muchas ocasiones se origina en las traducciones de las obras, que al trasladar los conceptos, no encuentran las palabras técnicas para designar una realidad o un fenómeno, por ello la terminología propia y adecuada es elemento esencial para la comprensión e identificación de las realidades.

III.4. MODALIDADES FORMALES.

III.4.1. EVASION.

Es importante distinguir la defraudación fiscal de la evasión, ya que tienen significados diferentes o prejuzga actitudes diferentes en la conducta de un sujeto.

La evasión fiscal según el autor Eduardo Johnson Okhuysen, en el Diccionario Jurídico Mexicano es "...Cualquier hecho, comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal, en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley,... para que esta acción sea capaz de producir consecuencias jurídicas es necesario que esté prevista una sanción penal o pecuniaria, que configure el delito o el ilícito. . tenemos que la configuración del delito de defraudación fiscal y el concepto de evasión fiscal, difieren, y en el derecho positivo no constituyen términos equivalentes... tendríamos que la evasión fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisiones violatorias de disposiciones legales..."⁶⁹.

Es decir que esta actividad es concretamente la omisión de la obligación fiscal de declarar o la declaración con falsedad de los ingresos reales o de las deducciones realizadas y la integración a la contabilidad de documentos que refieran operaciones que nunca se realizaron.

⁶⁹ Johnson Okhuysen, Eduardo, Diccionario Jurídico Mexicano, Págs 1371 y 1372.

La evasión es una figura jurídica que está incluida en la defraudación, es decir, la disminución en el pago de alguna contribución como resultado de alguna conducta del contribuyente, el concepto de evasión es genérico y la defraudación es específica. Para León Cortiñas Peláez, la evasión es "...En cuanto una abstención ilegal del pago de un tributo por el cual se es responsable ..."70, mientras que para Laura Altamirano Jácome, la evasión es "...sólo un fenómeno económico consistente en un efecto contingente de un impuesto determinado y por tanto no clasificable por sí en ninguna de las dos categorías de ilícito fiscal que hemos aceptado y que solamente deviene en el delito de defraudación fiscal cuando ese fenómeno se produzca obrando dolosamente y usando los medios previstos en la ley, además de reunir coetáneamente y en prelación lógica todos los elementos del propio delito..."71.

Al respecto se señala por Dino Jarach, que al intentar traducir el término "ELUSIONE FISCALE", al español, se le dijo que existe el verbo eludir, pero no el sustantivo correspondiente, por no introducir un neologismo utilizó el verbo "EVASION TRIBUTARIA", para significar un hecho peculiar de omisión de pago del impuesto 72. Así se encontró que existe el verbo "eludir" como la acción de evitar, librarse de una dificultad o una cosa molesta, y además define el adjetivo "eludible"; pero no contiene el sustantivo "elusión", la palabra "evadir" sí aparece y el significado que le dan es la acción de huir, fugarse, lo que ha traído como resultado que en el lenguaje común se usen como sinónimos.

⁷⁰ Cortiñas Peláez, Op. Cit., Pág. 165.

⁷¹ Altamirano Jácome, Laura, La Evasión legal de los Impuestos, Revista del Tribunal fiscal de la Federación, Número 2 Extraordinario, México, 1965, Pág. 26.

⁷² Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, 2ª edición. Buenos Aires, Ed. Cma, 1969, Pág. 294, citado por Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, en la Elusión Tributaria, Revista de Difusión Fiscal, No. 6, México, Diciembre de 1974, Pág. 10.

La evasión define por sí sola a la acción de salirse o escaparse de una obligación tributaria atendiendo principalmente a la conducta. Se señala que el individuo tiene toda la intención, dolo y mala fe de llevar a cabo su cometido y atenderá los medios inclusive cometiendo otro tipo de delitos para obtener el daño patrimonial al Estado.

III.4.2. ELUSION.

La elusión fiscal se considera como aquella conducta por la cual un contribuyente se vale de medios no prohibidos por la ley, e impide el nacimiento de la obligación tributaria o la minimiza, la cual si fuere realizada de otro modo se identificaría con el hecho generador señalado en la ley.

La elusión se refiere al evitar entrar en una situación determinada, pasar de lado, sin participar en ella, y se da cuando un posible contribuyente evita la obligación tributaria, utilizando medios no prohibidos por las leyes para alcanzar su objetivo y para León Cortiñas Peláez, la elusión la define "...como el arreglo de los propios negocios mediante medios legales de manera de evitar toda responsabilidad tributaria..."⁷³, mientras que para Eduardo Johnson Okhuysen, quien no acepta "la evasión legal del tributo", y quien señala que "...creemos que la "elusión fiscal" (evasión lograda mediante abuso en las formas de los actos jurídicos) es siempre antijurídica..."⁷⁴, un aspecto importante que hay que señalar al respecto es que la evasión lograda mediante el abuso de las formas, "uso abusivo del derecho", también debería estar contemplado como lo está por la doctrina civil y manejado en el ámbito administrativo con diferente penalidad, por ello no compartimos el criterio de este autor.

Cortiñas Peláez, Op. Cit., Pág. 165

⁷⁴ Johnson Okhuysen, Eduardo, Diccionario Jurídico Mexicano, Op Cit . Pág. 1372

Para el autor Eduardo Johnson Okhuysen, el concepto de elusión fiscal se refiere a "...una actividad motivada por una maliciosa intención de evadir un impuesto justo, a través del empleo de formas y posibilidades de adaptación de las estructuras del derecho privado inadecuadas para la realización de las finalidades empíricas que se propone el contribuyente; concepción que no acepta con respecto a su naturaleza ilícita, pronunciándose en contra de su configuración como tipo penal... es equiparada a la evasión fiscal y por ende un tipo de defraudación... uno de los problemas más difíciles es de la evasión lograda por abuso de las formas jurídicas, ya que la distinción entre esta modalidad de evasión y la economía de acción (que no es evasión) ofrece aspectos complejos y sutiles matices. El dilema consiste concretamente en determinar si la circunstancia de que los ciudadanos recurran a estructuras jurídicas diferentes de las razonablemente usuales, constituye realmente una conducta antijurídica..."⁷⁵.

Como hemos señalado, este criterio no lo compartimos porque en la evasión se hace una declaración viciada o bajo presupuestos inventados y se diferencia en esencia de la elusión porque en ésta no existe esa declaración, esta refiere el manejo de aspectos legales (contratos, convenios o pactos entre particulares), que generan un beneficio indirecto, al contribuyente, y en contra de la administración pública la cual ya no percibe lo que debiera de percibir.

Tenemos como aspectos importantes que una "elusión ilegítima" como la maneja León Cortiñas, se "...trata de cláusulas que pretenden actuar contra, limitativamente, planeaciones de elusión tributaria de naturaleza vulgar, artificial o excesivamente ingeniosas .. tanto domésticas como internacionales..."⁷⁶.

⁷⁵ Johnson Okhuysen. Op. Cit , Pág. 1246.

⁷⁶ Cortiñas Peláez. Op. Cit , Pág. 165.

Nosotros entendemos que existen marcadas diferencias en la conducta del individuo, que no se han organizado en estricto derecho por la doctrina ni la jurisprudencia y que tienen rasgos significativos como son los siguientes: PRIMERO. El tiempo de la decisión de los propios negocios y el tiempo en que se aplica o se limita la economía de opción que permite la ley, ya que la elusión prevé que la decisión para evitar el pago debe de ser precisamente al momento en que se realizan los negocios, o como una decisión antes de actuar de lo mas económico y de lo más indispensable y primordial, por ello no hay dolo en esta conducta. SEGUNDO. En la planeación fiscal la ley otorga opciones claras para llevar a cabo un modelo económico y beneficiar a un sector, mientras que en la elusión es la decisión del buen camino económico de los negocios particulares. TERCERO: La buena fe que existe en la elusión se manifiesta desde el punto de vista indirecto (como en el fraude la intención volitiva del sujeto), ya que permite diferenciar claramente cuándo se utilizó una forma excesivamente ingeniosa que arrastró otros tantos procedimientos o inclusive delitos y cuándo se obtuvo un beneficio tributario a efectos fiscales con una buena decisión que en obvio debe permitir la ley, ya que no la permite. CUARTO: El rasgo más significativo de esta conducta es precisar el provecho indirecto que se obtiene por una buena decisión, inclusive para fomentar la inversión, y con la libertad de que los contribuyentes realicen sus negocios de manera legal, obteniendo un ahorro significativo.

En este sentido el Doctor Cortiñas Peláez, nos señala que "...la simple optimización fiscal es tradicionalmente permitida, pero no así la evasión, constituida por un exceso de habilidad fiscal. Así nos lo confirma la siguiente sentencia francesa: "Nada se oponc a que los contribuyentes elijan para realizar una operación las vías menos onerosas en el plano fiscal; pero ello a condición de que estas vías sean legales y no tiendan al ocultamiento de beneficios, bajo la apariencia de actos regulares."; así vemos que la sentencia inglesa de Lord Clyde, en el caso Ayshille Pullman, ocupa un lugar relevante,

tanto que su proposición sigue siendo válida, como se puede apreciar a continuación: “ Un individuo o una compañía pueden arreglar su o sus asuntos para minimizar o eliminar cualquier obligación fiscal. El problema que se presenta hoy es que las cortes examinarán de muy cerca los métodos usados para minimizar sus impuestos e ignorarán por completo transacciones que han sido calificadas de artificiales ... podemos detenemos para señalar que la aceptación del principio de la libertad tributaria no puede ser concebido en aquellos casos en que lo que predomina es la habilidad del contribuyente, para eludir su responsabilidad fiscal. Entonces, y como corolario debemos subrayar la correspondencia que debe de haber entre el objetivo que persigue la ley con la conducta seguida por el contribuyente...”⁷⁷.

Consecuentemente las autoridades administrativas revisoras y los tribunales deben de prepararse legal y científicamente para determinar si en sustancia una transacción particular es o no válida y si fue realizada conforme a derecho y por tanto legal.

Nosotros consideramos que la elusión lleva integrada la conducta del individuo en un sentido positivo, por ello consideramos que no es delito, siempre y cuando sea un sentido estricto de sus formas que siendo legítimas permitan mirarlas desde la óptica jurídica como sanas y recordando que en nuestro Derecho Penal, de aplicación estricta, existen principios generales de la CRIMINALISTICA y de la CRIMINOLOGIA, que indican en primer lugar la correspondencia (como aspecto de investigación científica) y el porqué de las conductas, elementos que en toda investigación (indagatoria o procesal) se deben de agotar, y que pasan por alto las autoridades administrativas, pues desligan al delito de su esencia penal y le dan categoría de sanción administrativa, cuando en esta amplitud de formas y procedimientos se dan sin tener en cuenta lo formal y estricto del Derecho Penal y en algunas ocasiones se comparten criterios de facultades administrativas amplias y discrecionales.

⁷⁷ Op Cit . Págs. 172 a 174.

En estas circunstancias, la aplicación estricta de los fundamentos del Derecho Penal, nos permite adecuar en cada caso la conducta y definirla apropiadamente demarcando los límites que permiten sea sancionada en forma precisa, y no como sucede actualmente, donde se utilizan tipos penales abiertos sin la adecuada terminología, ni precisión que conllevan a imponer sanciones y penas discordes con la realidad y la justicia.

Por su parte, el maestro Dino Jarach, coincide con la definición de Johnson Okhuysen, pero no acepta que sea una figura ilícita, pronunciándose en contra de su configuración como tipo penal, tal y como lo señaló en su conferencia "EL ILICITO TRIBUTARIO", y en su obra "CURSO SUPERIOR DE DERECHO TRIBUTARIO", en la que señala que los particulares "...en la elaboración de sus relaciones privadas, pueden elegir las formas más convenientes y ello no configura un abuso, sino que, al contrario, representa el uso de las facultades que el Derecho Privado les reconoce. Pero el Derecho Tributario no está obligado a seguir a las partes en la elección de las formas para someter las relaciones económicas a un tratamiento, de acuerdo con aquellas y no de acuerdo con el contenido efectivo que han perseguido como fin económico..."⁷⁸. Nosotros concluimos que todos los actos están permitidos mientras no sean ilegales y por ende los debe de especificar la ley, así como las conductas o los mecanismos que no están permitidos.

Para Guliani Founrouge, la elusión consiste en "...crear la circunstancia generadora del crédito fiscal en forma distinta de la prevista por la ley, atribuyéndole la apariencia de un acto jurídico gravado con menor intensidad o no gravado, de manera tal que no puede castigarse...como defraudación..."⁷⁹. Este autor considera que el evitar el impuesto mediante determinadas formas no es elemento suficiente para sancionar la conducta del contribuyente como fraude a la ley, sino que además se requiere que dicha

⁷⁸ Jarach, Dino. Op. Cit., Pág. 294

⁷⁹ Guliani Founrouge, Derecho Financiero. Tomo II, Buenos Aires, Ediciones de Palma, 1970, Pág. 694.

conducta esté tipificada como punible, lo cual se da cuando la intención del sujeto tiende a evitar una imposición justa.

Para Lomelí Cerezo, la elusión es "...la situación en que un posible contribuyente evita la generación del gravamen o carga fiscal por medios lícitos, es decir, procura impedir, utilizando medios no prohibidos por la ley, el nacimiento de la obligación impositiva, que de otro modo se produciría en el caso de realizarse el hecho configurado en la ley tributaria..."⁸⁰.

Para finalizar nosotros conceptualizamos a la elusión, como positiva, siempre que la actividad del contribuyente consciente y responsable de sus obligaciones fiscales, evita el devengo del impuesto mediante procedimientos, actitudes o decisiones de naturaleza estrictamente económica; un ejemplo de estas actitudes, para el autor César Albiñana García son "...la remoción impositiva total o parcial, la emigración impositiva y la remisión del impuesto. El abandono, reducción o modificación (tecnológica o no) de los procesos productivos; la abstención en usos, consumo o gastos en general; la emigración de personas o bienes a naciones extranjeras o a territorios nacionales fácilmente mejor tratados, etc.; son supuestos por lo que se evitan "situaciones de hecho" que en otro caso generarían las correspondientes obligaciones impositivas..."⁸¹.

⁸⁰ Lomelí Cerezo, Margarita, Informe Sobre las Cuatro Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios "Modalidades y Tratamiento de la Evasión Legal Impositiva" Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, México, Septiembre de 1970, Pág. 20.

⁸¹ Albiñana García, Cesar, La Evasión Fiscal Impositiva, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 5º número extraordinario, México, 1971, Págs 32-33

III.4.3. SIMULACION.

Ignacio Galindo Garfias, nos señala en el Diccionario Jurídico Mexicano que la simulación es “...(del latín *simulo, simulare*, que significa imitar, representar lo que no es, fingir). En el lenguaje ordinario el verbo *simular* significa presentar engañosamente una cosa como si en verdad existiera como tal, cuando en la realidad no es así. En la simulación se hace aparecer lo que no existe, en la disimulación se oculta lo que en verdad existe; empero, en uno y otro casos su propósito es el engaño... Se dice que hay simulación, cuando concientemente se declara un contenido de voluntad que no es real y esa disconformidad entre lo declarado y lo querido se realiza por acuerdo de los declarantes, con el propósito de engañar creando un negocio jurídico donde no existe ninguno, o es distinto de aquel que ocultamente las partes han celebrado. Coludidas las partes emiten unas declaraciones de voluntad cuyo contenido volitivo que no es el que verdaderamente quieren, y privadamente confiesan ser otra su voluntad negocial, o que no han convenido en negocio alguno y con ello pretenden engañar a terceras personas...”⁸².

La simulación se refiere al encubrimiento de hechos generadores del tributo y esta figura tiene como singularidad que la carga de la prueba recae sobre la administración tributaria ya que al momento de quedar al descubierto el acto real que oculta la simulación ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare, (partiendo de que lo que no está prohibido está permitido), en nuestro sistema el Código Fiscal Federal sí lo señala, y lo señala nulo desde el punto de vista legal. Tiende a observar la finalidad, que en el caso es

⁸² Galindo Garfias, Ignacio, Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit., Págs. 218, 219 y 220.

obtener una disminución en la tasa impositiva o nulificar el pago, y al demostrarse esta intención del agente, se está en presencia de un delito fiscal como hipótesis normativa.

Los aspectos legales para que se constituya el delito de simulación fiscal son en nuestro concepto los siguientes:

a). La conducta debe de mostrar actos encaminados a evadir el pago de lo que es debido en las operaciones normales.

b). La forma legal que se pretenda presentar y a la cual se le dio vida jurídica debe de simular, imitar o fingir la actividad natural de los involucrados.

c). La temporalidad en que se realizó el acto o se formuló debe de coincidir con la actividad normal del agente, de lo contrario estaría simulado y el principio criminalístico de correspondencia no se ajustaría a la realidad.

d). Los costos o el gasto de la operación realizada deben de justificar los beneficios, en iguales circunstancias de sus competidores y en condiciones normales de funcionamiento.

En la normatividad actual la simulación enfrenta graves problemas, ya que no está regulada como delito y se oponen los criterios del Tribunal Fiscal de la Federación y de La Suprema Corte de Justicia de la Nación pues no permiten que se analicen a fondo los contratos celebrados por los contribuyentes. Este problema se resolvería si se regulara, el tipo penal en el Código Fiscal Federal, previniendo a los contribuyentes respecto del uso de esta conducta, sancionada adecuadamente.

Actualmente se toma en consideración el contenido real de carácter económico de la operación, haciendo a un lado la forma jurídica de que ha sido investida con propósitos de evadir el pago de impuestos y el fisco por su parte emite reformas a las disposiciones fiscales queriendo "tapar" las salidas de los contribuyentes mediante el uso de expresiones más genéricas o de mayor amplitud, y en el mejor de los casos imponen cargas más severas a los contribuyentes que utilicen esas formas.

La utilización de las formas jurídicas en desuso, llevada a cabo por los contribuyentes, también denota las conductas seguidas con objeto de evadir impuestos con tasas más altas que les corresponderían a las formas normales y esto es permitido en México ya que no existe en la legislación tributaria una disposición general que permita a los órganos hacendarios desconocer la forma jurídica empleada por los interesados y tomar en cuenta la verdadera naturaleza del negocio, como sucede en otros países, por el contrario la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la tesis de que las autoridades administrativas carecen de facultades para interpretar el alcance de las estipulaciones habidas entre las partes, o para hacer que un contrato se cumpla en determinado sentido, por no ser ellas competentes para dirimir las contiendas de carácter civil, (COMPILACION de 1917 a 1965, 2a. Sala, Pág. 47).

También el Tribunal Fiscal de la Federación ha señalado que las reglas de interpretación de los contratos contenidos en el Código Civil disponen que si los términos de un contrato son claros y no dejan lugar a dudas sobre la intención de los contratantes, se estará al sentido literal de sus cláusulas, y que aun siendo cualquiera la generalidad de los términos de un contrato, no deberán entenderse comprendidos en él cosas distintas y casos diferentes de aquellos sobre los que los contratantes se propusieron contratar.

Lomeli Cerezo nos dice que "...la Suprema Corte, al conocer diversas convenciones cuya naturaleza real era debatida. ha sentado la tesis de que "si bien es verdad que la voluntad de las partes es la suprema ley de los contratos, también lo de que dicho principio tiene dos limitaciones forzosas, ineludibles: la primera. que se deriva del interés público que está por encima de la voluntad individual, y la segunda, de la técnica jurídica, sobre la que tampoco puede prevalecer el capricho de los contratantes" (Sem. Jud. de la Fed. Tomo XXXV. Pág. 1236), y en oposición con la realidad todos los contratos deben considerarse por su forma en aplicación del principio de que los contratos no son los que las partes les llaman. Sino lo que las características de realización denominan..."⁸³. Por ello el libre albedrío de los contratantes tiene límites de formalidad, espacio y tiempo, generalidades de precisión y lugar, precio, cantidad, todos ellos límites que debe prever la ley fiscal para que sea aplicada con equidad.

Nosotros consideramos que la obligación de tributar debe de establecer además el supuesto jurídico de la operación y para evitar imprecisiones jurídicas se tendrá que en todo caso permitir que la autoridad que revise utilice los mecanismos científicos y jurídicos propios de una investigación, para que determine si las convenciones que ejecutan las partes son reales y si efectivamente se realizaron en los tiempos y bajo las circunstancias en las que normalmente se realizan ese tipo de contratos o convenios, y puedan presentar evidencia de su manejo para la simulación.

⁸³ Cfr Lomeli Cerezo, Margarita, Op. Cit , Pág. 22-30.

III.4.4. COMO USO ABUSIVO DEL DERECHO.

Hasta este punto el tema de la defraudación fiscal toma un curso diverso, el camino que sigue es para poder demostrar que existen diferencias de fondo y de forma en cuanto a que los delitos que se tipifiquen en el Código Fiscal Federal y que configuren un delito se vayan delimitando, es decir que no sean tipos abiertos los que induzcan al error jurídico, por apreciación o por interpretación y además en estricto, por aplicación de las penas, debe de modificarse la legislación, pues tal y como existe configura graves violaciones a los derechos de los contribuyentes.

La figura específica del uso abusivo de los derechos es aquella que manejan los civilistas quienes ya desde el Derecho Romano venían sentando las bases de esa doctrina; y en materia fiscal la encontramos luego de una adición que se hiciera al artículo 109 del Código Fiscal Federal, precisamente la fracción IV.

Como abuso del derecho se pretende calificar de ilícitos, aquellos actos, que en ejecución de una prerrogativa concedida por la Ley, irreprochable por tanto desde un punto de vista estrictamente formal, puede percibirse, sin embargo, que significan una contradicción con la finalidad y el espíritu del derecho; esta ilicitud se deriva del incumplimiento al deber de respetar la finalidad moral por la cual son creados los derechos, la cual se encuentra consignada en los llamados conceptos jurídicos indeterminados que se contienen en nuestro derecho común, como la buena fe o las buenas costumbres y que el legislador analizó de los artículos 16, 840 y 1912 de Código Civil para plasmar el criterio en el Código Fiscal en comento.

Con base en esta teoría ningún derecho puede tener un carácter ilimitado sino que esta sujeto a restricciones provenientes de los principios que conforman el orden jurídico y que el ejercicio que se pretenda realizar de los mismos, rebasando estas fronteras, constituye un acto contrario al Derecho, es decir, un abuso del derecho, y por tanto un ilícito que genera responsabilidad. Las facultades jurídicas no son absolutas, su ejercicio encuentra los límites del derecho de los demás a no sufrir daño como consecuencia de la conducta ajena y la preservación de los intereses esenciales que garantizan la paz y la armonía de la sociedad; el acto abusivo por excelencia, sería el acto improductivo, o bien, el acto realizado sin un interés serio y legítimo, puede por ende encubrirse la intención en determinado derecho, y a la vez ser contrario al derecho considerado en su generalidad y objetividad.

Josserand nos dice que en el Derecho Romano esta teoría ya se había desarrollado y nos menciona que Gayo proclamó “no debemos usar mal de nuestros derechos” y después en las XII tablas Celso se definía que “ El derecho es el arte de lo bueno y equitativo “ así la confirmación de Paulo “no todo lo que es lícito es honesto” y que, la máxima *Dura lex, sed lex*, es completamente falsa como expresión del Derecho Romano en la época de su apogeo, debiendo ceder su lugar a su antagónica “*súmmum jus, summa injuria*” y en el Digesto “ A nadie perjudica, ningún daño hace, quien usa de su derecho”, esto significa que el que ejerce su derecho con prudencia y atención, no es responsable del daño que pueda causar a otro.

Actualmente los criterios que expresan los elementos constitutivos del abuso son en el sentido de que éste es un acto contrario a las buenas costumbres, a la buena fe; en un acto además por el cual se causa un daño intencionalmente y como característica principal es que es un acto contrario al fin o función por el cual son concedidos los derechos. Luego entonces, señalamos que es un límite jurídico al ejercicio de los derechos

subjetivos. Este límite es la expresión misma de un deber que constriñe, no sólo a ejercer los derechos de los cuales se es titular cumpliendo los requisitos legales, sino además, respetando la finalidad moral por la cual fueron creados, de ahí que la doctrina y algunas codificaciones extranjeras se refieran a conceptos jurídicos indeterminados, como “buena fe” y “buenas costumbres”, los cuales constituyen un reconocimiento al contenido moral del orden jurídico.

Nuestro Código Civil plantea los criterios precisos de esta figura en su artículo 16 al decir que “...Los habitantes del Distrito Federal tienen obligación de ejercer sus actividades y de usar y disponer de sus bienes en forma que no perjudiquen a la colectividad, bajo las sanciones establecidas en este código y en las leyes relativas..”; en su artículo 840 nos señala que “...No es lícito ejercitar el derecho de propiedad de manera que su ejercicio no dé otro resultado que causar perjuicio a un tercero, sin utilidad al propietario...” y por último el artículo 1912 nos dice que “...Cuando al ejercitar un derecho se cause daño a otro, hay obligación de indemnizarlo si se demuestra que el derecho sólo se ejercitó a fin de causar el daño, sin utilidad para el titular del derecho...”⁸⁴.

León Cortiñas Peláez, quien hizo un estudio consciente de la realidad de esta figura jurídica nos señala que “...Las opciones fiscales directas se refieren, a las técnicas fiscales en sí mismas: esto es, la opción es concedida de manera directa y expresa por la propia ley tributaria, las opciones fiscales indirectas son aquellas que el legislador no ha establecido en forma expresa y surgen al realizarse una operación jurídicamente permitida, pero de gravamen menor que otra operación de mismo fin, pero que genera un tributo mayor...el contribuyente descubre y elabora opciones no intentadas por el legislador, a través de una planeación ilegítima realiza actos legales en cuanto a que formalmente respetan las

⁸⁴ Código Civil Para el Distrito Federal, editorial Porrúa, 65ª edición, México, 1995, Págs 45, 194 y 342.

leyes tributarias pero que, substancialmente, sólo tienen como fin evadirse de los supuestos imponibles establecidos por la ley y, en consecuencia, omitir o minimizar su carga fiscal, incurriendo así, en abuso de sus facultades formales...⁸⁵.

Para entender que la aplicación estricta de la ley fiscal, es con base en su interpretación estricta, tenemos que considerar que en nuestro sistema tributario, si un acto no "encuadra" en los supuestos imponibles de la ley, éste no podrá ser motivo para el cobro de un tributo, aun cuando haya sido realizado de mala fe, con malicia y dolo, precisamente con el propósito de no incurrir en la obligación de pago del tributo.

En este orden de ideas si se carece de una legislación que permita defender adecuadamente el derecho y los intereses públicos, de los ataques particulares, por abusos de derecho que trastocan los límites permitidos por la planeación tributaria, tendríamos una seguridad integral no sólo de derecho, sino también de hecho; para ello la reforma a la legislación fiscal y penal debe de ser uniforme y completa, es adecuar la ley fiscal a la realidad, individualizar sanciones e infracciones, tipificar las conductas y señalar precisamente su sanción privativa.

El Dr. León Cortiñas nos dice que las reformas a las leyes tributarias mexicanas se han venido realizando de una manera casuística, es decir, con base en la experiencia que se obtiene al aplicar dichas leyes; se van modificando determinados preceptos que regulan solamente casos muy específicos, evitando así que en esos casos los contribuyentes puedan eludir la obligación de pagar tributos. Sin embargo, con este tipo de reformas no se soluciona en realidad el problema, sino que es necesario que se establezca

⁸⁵ León Cortiñas, Op. Cit., Págs. 123, 124, 125, 127y 128.

una norma jurídica que de manera general impida los abusos en que incurrir los contribuyentes⁸⁶.

Para Jorge A. Sánchez-Cordero Dávila en el Diccionario Jurídico Mexicano, el Abuso del Derecho “...tiene como problema central el considerar que el ejercicio sin control del derecho, representa una amenaza para la justicia que es el fin esencial del sistema jurídico... el tema más discutido de esta teoría es la determinación del límite que establezca que más allá de él, el ejercicio del derecho es abusivo y por tanto reprochable...”⁸⁷.

En el Derecho Romano el abuso se acusaba por la intención maliciosa de quien ejercía sus derechos y que estos eran, por tanto, relativos y no absolutos, en la actualidad “el no abuso de los derechos”, se distingue principalmente porque el titular no puede desconocer o disfrazar el espíritu y el ánimo a que se contrae la norma apartándola de sus destino, abusando de la misma, comprometiendo su responsabilidad, incumpliendo por tanto en estricto la misión y naturaleza específica de su función; es decir la finalidad moral del derecho.

Nuestra consideración final apunta a decidir que esta figura en estricto implica el manejo desconsiderado de las formas, tiende al manejo ilícito de lo que le es permitido y en cuanto a su formulación y aplicación sí constituye un delito, pues no sólo desvirtúa el fin del derecho, sino que además de una forma poco ética y espuria modifica la realidad, pues tiene la intención dañosa de evitar el pago, por ello ocupa elaboradas prácticas o actos legales, implica desde luego la modificación de la fracción IV del Artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, ya que no sólo debe considerar la realización de diversos

⁸⁶ Op. Cit , Págs. 134 a 136

⁸⁷ Sánchez Cordero Dávila. Jorge A , Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit., Pág. 28.

actos relacionados entre sí, sino que además debe de tener en cuenta el resultado de estos actos, el tiempo, modo o circunstancia de su ejecución y con ello valorar su menor o mayor grado de dificultad y de impacto económico y en esa medida penalizarlo para hacerlo más justo.

Concluimos que esta conducta involucra a diversas personas y asocia sus conductas a una serie de delitos inevitables, ya que el beneficio final lo obtendrá única y exclusivamente el agente por otros tantos movimientos legales, recargando el pago o la liberación del impuesto a diversa persona, pero el ingreso omitido o el pago incumplido estará siempre a su disposición y uso.

III. 4.5. PLANEACION O PLANIFICACIÓN FISCAL.

Este rubro se caracteriza por el planteamiento concreto que se hace de la figura jurídica en estricto, ya que no puede ser punible, pues el propio Estado contempla ciertas garantías y formas de tributar que permiten al contribuyente una menor contribución y pago con base en un método planeado o decisión de opción que están integradas en la propia ley o principio tributario.

La planeación fiscal produce un beneficio económico en la medida en que la gestión tributaria se encuentra ejercida adecuadamente; con ello los beneficios serán los máximos posibles, por tal motivo la elección de la vía menos gravada es una reacción tan legítima como natural. entonces cuando el legislador crea una opción tributaria atractiva (opción directa, subsidio o convención), ya sabe de antemano que los contribuyentes elegirán el camino menos oneroso.

Para el Dr. León Cortiñas Peláez esta elección hecha por el contribuyente "...no es otra cosa que el ejercicio de la libertad concedida a los ciudadanos por la propia Constitución, para hacer todo lo que no está prohibido... así las opciones fiscales directas se refieren, como vimos, a las técnicas fiscales en sí mismas; esto es, la opción concedida de manera directa y expresa por la propia ley tributaria..."⁸⁸. Por ello la planeación sería ilegítima si atentara contra el fin o la veracidad previstos por el ordenamiento jurídico tributario, muy a pesar de las formas aparentes en que lo traten de ocultar.

Algunos autores tratan la planeación fiscal bajo el discurso de una "evasión legal impositiva", como categoría jurídica operativa y unívoca dentro de la evasión en general. otros determinan la clasificación de la evasión impositiva en "legal" e "ilegal", agrupando en esta última los supuestos en que el contribuyente se sustrae al pago del impuesto incumpliendo preceptos legales. Por el contrario, la evasión legal consiste en la ausencia de pago del impuesto utilizando para tal fin medios "legales", esto es, todos los que no contrarían concretas y taxativas disposiciones de la Ley.

Así, la economía de opción sólo puede darse cuando la Ley explícitamente ofrezca dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes, y ambas instrumenten el fin práctico o resultado real que el contribuyente se proponga alcanzar, para ello la opción ha de estar expresamente planteada en la Ley. Cuando la alternativa no resulte de la Ley, sino que el contribuyente la instrumente al amparo de ésta, se está ante un supuesto de "evasión legal", pero no de "economía de opción"; en cuanto a la opción, resulta del propio texto legal, será lícita y, además, no podrá ser calificada de fraude a la Ley impositiva, siempre que de los términos de la misma se desprenda la alternativa de que se sirva el contribuyente, además de que la

⁸⁸ León Cortiñas, *Op Cit*. Págs 123 y 124

evasión lícita se subdivide en las inducidas u ofrecidas por la ley impositiva y en las resultantes de las lagunas, fisuras o imperfecciones del ordenamiento legal.

En un sentido de definición se han adecuado los autores, pero nosotros agregamos que existe una gran carga social que delimita perfectamente la situación jurídica de una debida planeación fiscal con aquella conducta por la cual se obtienen beneficios indebidos por el mal uso o abuso de las formas, existiendo parte de la ley a favor o en contra de la conducta siempre tendiente al fraude, y siguiendo un sentido práctico queremos precisar que esta conducta en México está condicionada a diversos factores sociales, es decir sentimientos y razones válidas para los contribuyentes, que hacen más prácticas otras conductas que la aplicación en estricto de la Ley o de una debida planeación. A continuación expondremos estas teorías.

Para Eduardo Jhonson Okuysen "...la realidad es que el contribuyente mexicano no sabe pagar sus impuestos, el pago de éstos va en contra de sus costumbres y principios, la falta de pago no le produce una reacción de miedo a la autoridad, y atribuye esta irresponsabilidad a varias causas, entre otras a que el contribuyente:

- A) Carece de ética social.
- B) No tiene educación tributaria.
- C) No tiene confianza en las instituciones públicas.
- D) No tiene el respeto a la autoridad.

Otras causas son las siguientes:

- E) Un sistema impositivo desigual.
- F) Falta de respeto de la autoridad al contribuyente.⁸⁹

⁸⁹ Cfr J Okuysen. Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal, Págs. 122 y 123.

Así, la labor de educación no es decirle al contribuyente cómo puede y debe cumplir con sus obligaciones fiscales, sino conocer el origen de sus problemas debiendo considerarse como puntos principales que debe tener una educación fiscal, los siguientes:

- a) **Que se percate el contribuyente de que el avance del país depende de su conducta tributaria.**
- b) **Que tenga conocimiento del uso que se dará a su dinero y, por consiguiente, de las necesidades que dejarán de colmarse si no se tributa con honradez.**
- c) **Que se entere de los derechos o beneficios que la ley tributaria le concede.**
- d) **Que tenga pleno conocimiento de las consecuencias de su mal comportamiento.**
- e) **Que la tolerancia del fisco no debe interpretarse como debilidad, sino como comprensión a sus problemas.**
- f) **Familiarizarlo, desde la escuela, en la formulación y presentación de su declaración concerniente al impuesto sobre la renta personal.**

Incluso en la actualidad no sólo a la desconfianza heredada, a la ignorancia de su situación presente y a su falta de conciencia social se atribuye el pago de las debidas contribuciones, sino que además hay que agregar las principales justificantes que se tienen para evadir el impuesto, éstas se refieren a que se dice que las contribuciones son exageradamente altas, y por ello no son justas; otra más es que el gobierno mexicano es un ladrón, y por ello se tiene derecho a evadir, como una legítima defensa; tampoco se paga el impuesto porque el gobierno es un derrochador, y que las contribuciones se las apropian los gobernantes; y que aún más no se pagan las contribuciones porque sólo a algunos les son exigidas. por eso hay que ahorrar para el momento en que me sean exigidas o me “arreglo con el auditor”, o las pago con convenio.

Por ello si los contribuyentes desean obtener una debida planeación fiscal deben de tener en cuenta los conceptos que las leyes impositivas manejan en cuanto a ingresos exentos, estímulos fiscales, falta de acumulación de ingresos, patrimonio familiar, residencia fiscal, aspectos penales de la planeación fiscal, financiamiento vía fisco y otros, y por parte del fisco las facilidades no sólo de permitir y hacer transparente su gestión al entregar sus cuentas, sino además de modificar substancialmente las leyes impositivas, *adecuando las conductas punibles, mejorando el sistema administrativo y penal, clasificando y adecuando las conductas al tipo y a la sanción, permitiendo la adecuada defensa del contribuyente en términos del derecho (con amplitud de buena prueba), especializando a sus servidores así como defensores de la economía pública, ejecutando con estricta diligencia legal su gestión y control a los propios gobernantes, proponiendo esquemas compatibles a la realidad económica de las esferas sociales actuales, entre otros.*

Atendiendo a los supuestos mencionados, concluimos que la economía de opción se funda en lo que la ley explícitamente permita, y es ajena por tanto, a cualquier tipo de evasión, *la evasión legal, atiende a los medios materiales o formales utilizados para obtener la reducción o exoneración impositiva, tampoco es determinada como ilícito y el concepto de evasión legal está fuertemente condicionado por la conciencia social que el impuesto merezca en cada país y circunstancia histórica, ya sea por el grado de solidaridad económico-social que exista, o por las circunstancias personales de libertad o nacionalidad, inclusive que la educación permita de forma pura percibir.*

CAPITULO IV

LA DEFRAUDACION FISCAL EN EL DERECHO POSITIVO MEXICANO.

IV.1. REGULACION EN EL DERECHO POSITIVO MEXICANO

La figura jurídica de la defraudación fiscal se encuentra tipificada como delito en el artículo 108 del Código Fiscal de la federación, y como causas de tentativa y calificativa del mismo, conductas mal reguladas, las señalas en el diverso artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, sin que mencione expresamente que también son delitos aunque sigue sus reglas y se sugiere que también lo son atendiendo a lo específico de la conducta y principalmente a la punibilidad (pena).

En efecto, de manera enunciativa mas no limitativa como debiera, el Código Fiscal de la Federación señala otras conductas que sin mencionar en forma expresa que constituyen delito, por la sanción o pena impuesta significan equiparaciones o tendencias jurídicas de la norma que se fueron señalando en la legislación sin un orden racional y ahora causan un vacío legal como lo señalan las conductas mencionadas por los artículos 105, 110, 111, 112, 114 y 115 bis del Código Fiscal de la Federación.

En la actualidad la defraudación fiscal, fraude genérico anterior, tiene contempladas diversas figuras jurídicas que maneja el Capítulo II del Código Fiscal de la Federación titulado de los Delitos Fiscales, pero, como mencionamos anteriormente, sólo una preveía todas aquellas conductas que causaban un perjuicio al erario federal mediante maquinaciones y acciones u omisiones, y era por tanto muy ambiguo y radical condicionar una serie de conductas bajo la óptica del derecho penal como fraude y dejar a la libre apreciación de la autoridad administrativa el juzgar y determinar cuando ocurría dicha conducta.

En tal virtud se inicia una nueva etapa con la inclusión de este Capítulo II en dicho Código, de estructura débil que desde un principio propuso los lineamientos generales para evitar la defraudación y con propósito de acarrear recursos al fisco, pretendía lograr que los contribuyentes se atuvieran al cumplimiento estricto de sus obligaciones bajo la pena de causarles un detrimento económico o inclusive la pérdida de su libertad.

Luego vino un crecimiento desmesurado y sin sentido, ya que sólo las modificaciones y adiciones al Código Fiscal en su totalidad generaron, como hasta la fecha, confusión al contribuyente y lagunas legales. Estas modificaciones, en lo particular las que se hicieron en el Capítulo II del multicitado Código, fueron hechas con poca técnica jurídica

y sin visualizar un contorno amplio, de conductas, tipos y sanciones, por ello existen contradicciones, ambigüedades y presupuestos de conductas que en algunos casos sobrepasan las garantías del contribuyente; podemos concluir que la defraudación fiscal está regulada por el derecho positivo mexicano primero con una base crítica en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y se rige por la reglas generales, en cuanto al procedimiento, por lo establecido en los artículos 14, 16, 18, 19, 20 y 21 constitucionales, luego con apoyo del Código Fiscal de la Federación donde se regulan las conductas que actualmente se consideran como delito.

IV.2. SUS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS COMO DELITO

En forma más precisa comenzaremos el estudio de este tema señalando los elementos del delito en general, es decir la comprensión de un delito como tal. La teoría del delito ha generado conceptos como principios generales y desarrolla los elementos constitutivos en sus aspectos positivo y negativo así como las diferentes formas en las que éste puede manifestarse.

Dentro de la Teoría del delito, tan importante en el ámbito del Derecho Penal, nos encontramos con que existen diversos puntos a desarrollar, entre los cuales *figuran el concepto del delito, el cual es analizado desde diversos focos de estudio, como lo son la Escuela Clásica o Científica y la Escuela Positiva.*

Para poder tener una noción más clara del concepto que nos ocupa, es menester tratar de puntualizar el origen etimológico de la palabra delito el cual deriva del vocablo *delictum*, del verbo *delinquere* que significa dejar y del prefijo *de*, el cual quiere decir dejar o abandonar, o bien, apartarse del buen camino.

En los últimos tiempos, el análisis de la Teoría Jurídica del Delito se ha constituido en el objeto de estudio primordial del Derecho Penal, y dentro de ella se han producido los trabajos más impresionantes y por consiguiente el mayor número de cambios, de la misma.

A partir de 1764, con la obra de César Beccaria, intitulada *De los Delitos y de las Penas*, pugnando por una reforma de fondo del Derecho Penal, con base en principios que prevalecen aún en nuestros tiempos dentro de las codificaciones modernas tales como la igualdad ante la Ley y legalismo de delitos y penas predeterminadas, entre otras, se inició el estudio doctrinario del delito, enfocado desde diferentes ramas del conocimiento humano, ocupando a los estudiosos del Derecho Penal en investigar y emitir múltiples conceptos y definiciones sobre lo que es el *DELITO*, pero ha sido muy difícil enunciar un concepto que satisfaga las exigencias necesarias a los diferentes sistemas jurídicos existentes actualmente, es decir que tenga validez universal, consideración que ya apuntaba claramente, el penalista mexicano Raúl Carranca y Trujillo, al señalar que "...el delito tiene sus raíces hundidas en las realidades sociales y humanas, que cambian según pueblos y épocas, con la consiguiente mutación, moral, y jurídico-política..."⁹⁰.

⁹⁰ Carranca y Trujillo, Raúl Derecho Penal Mexicano, Parte General, 13ª edición. Porrúa, México, Distrito Federal. 1980 Pág 43.

Tomando en cuenta dicha aseveración, puntualizamos que desde la antigüedad los pueblos castigaron los hechos dañosos a ellos mismos, como comunidad. En aquel entonces la ausencia de preceptos jurídicos no constituyó un obstáculo para justificar la reacción punitiva del pueblo o del individuo lesionado contra el autor de la falta, aquí cabe hacer mención que no importaba si era éste, hombre o bestia. Al transcurso del tiempo, aparecieron diferentes cuerpos de leyes reguladoras de la vida colectiva y particular, surgiendo así una valoración subjetiva del hecho contrario a las normas, limitando al hombre la esfera de aplicabilidad de la sanción represiva

El Delito a lo largo de los tiempos, "...ha sido entendido como una valoración jurídica, objetiva o subjetiva, la cual encuentra sus precisos fundamentos en las relaciones necesarias surgidas entre el hecho humano contrario al orden ético social y su especial estimación legislativa..."⁹¹.

La Escuela Clásica o Científica nació en Italia, su fundador es César Beccaria, fue representada, entre otros, por Feuerbach en Alemania, Pacheco en España y en su cuna por la Escuela Toscana Italiana, a través de las siempre célebres figuras de Giovanni Carnignani y Francesco Carrara, se elaboraron diversos conceptos acerca del delito, sobresaliendo el de Francesco Carrara, quien en su concepción de delito manifestó que *es un ente Jurídico*, en el que todos los elementos tienen idéntica jerarquía, están en un mismo plano de valor y de significado, la acción, la antijuridicidad y la culpabilidad.

⁹¹ Pavón Vasconcelos, Francisco, *Manual de Derecho Penal Mexicano, Parte General*, 9ª edición. Porrúa, México, 1990. Pág 163.

Para Pavón Vasconcelos delito es la “...Infracción de la Ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso...”⁹².

La Escuela Positiva también se interesó en el estudio del delito, su máximo expositor fue Rafael Garófalo, quien consideró al delito como un fenómeno de hecho natural y social producido por el hombre, emprendiendo su análisis en los sentimientos afectados por el delito. afirmando que este es la “Violación de los sentimientos altruistas de probidad y de piedad. en la medida media indispensable para la aceptación del individuo a la colectividad”.

De esta forma “...no se puede pensar en asignar a la pena carácter expiatorio o de castigo. como tampoco ver en ella un medio de contraimpulso o de tutela jurídica...”. Por lo tanto, en este sistema a quien ha delinquirido se le debe resocializar, si ello es posible. Si no lo es, la pena de muerte o la relegación por tiempo indeterminado proporcionan el medio para la defensa social.

Franz Von Liszt, considera que “...el Delito es un acto humano, culpable, antijurídico y sancionado con una pena...”⁹³.

Para Ernest Von Beling, “...el Delito es una acción típica, antijurídica, culpable, subsumible bajo un sanción penal adecuada y que satisfaga las condiciones objetivas de punibilidad...”⁹⁴.

⁹² Carrara, Francesco. Programa de Derecho Criminal, Parte General, Tomo I. (S.E.) Temis. Bogotá, 1956. Pág. 43

⁹³ Von Liszt, Franz, Tratado de Derecho Penal, Tomo II, (S.E.) Ed. Reus, Madrid, 1927, Págs. 254 a 263.

⁹⁴ Fontan Balestra, Carlos, Misión de Garantía del Derecho Penal, (S.E.). Depalma, Buenos Aires, 1950, Págs 17 y 18

Como puede observarse, en esta definición aparece un nuevo elemento del delito: la tipicidad. Considera el citado autor que las definiciones hasta entonces formuladas no constituyen una totalidad de los elementos del delito. Refiriéndose concretamente a la expresada por Franz Von Liszt, en vista de que la tacha de incompleta porque este autor sólo enumeró en su definición los elementos de antijuridicidad y culpabilidad, olvidando los demás, los cuales deben tomarse en cuenta en una definición de corte técnicamente puro.

Define Max Ernest Mayer el Delito "...como acontecimiento típico, antijurídico e imputable..."⁹⁵.

Para Mezger la definición del Delito, es la siguiente: "...Delito es la acción típicamente antijurídica y culpable..."⁹⁶.

Posteriormente otro reconocido autor Luis Jiménez de Asúa, define al delito como "...un acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción..."⁹⁷.

Por otro lado, el reconocido Penalista, Eugenio Cuello Calón, estima que "...El Delito es la acción antijurídica, típica, culpable y sancionada con una pena..."⁹⁸.

⁹⁵ Antolesei, Francesco, Op. Cit. Pág. 27.

⁹⁶ Op. Cit. Pág. 30 y 31

⁹⁷ Jiménez de Asúa, Luis, La Ley y el Delito. Principios de Derecho Penal, (S. E.). Sudamericana, Buenos Aires, Pág. 207.

⁹⁸ Cuello Calón, Eugene, Derecho Penal. Tomo I. Parte General, 18ª edición, Barcelona Bosch, Madrid, Pág. 280

En nuestra Legislación Penal Positiva, encontramos que el Artículo 7 del Código Penal para el Distrito Federal en Materia del Fuero Común y para toda la República en materia del Fuero Federal, establece que “...delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales...”.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido lo siguiente:

“DELITO, NATURALEZA DEL. El delito es ante todo lo acción antijurídica. La decisión respecto a si una determinada conducta cae en la esfera del derecho punitivo, resulta de la consideración de que como fundamento de la exigencia de la Ley, no es suficiente cualquier acción antijurídica sino que se precisa una antijuricidad especial. tipificada y culpable, es decir, el tipo en sentido técnico especial y conforme a la teoría general del derecho aparece como el conjunto de todos los presupuestos a cuya existencia se liga una consecuencia jurídica.”

Instancia: Primera Sala, Semanario Judicial de la federación, 5a. Epoca. Tomo CXXV, Página 1709.

La profesora Doricela Mabarack cita que “...La Suprema Corte de Justicia de la Nación en su Jurisprudencia fija su criterio en relación con el concepto de delito, y al efecto expresa que: El Derecho Penal contemporáneo caracteriza al delito como la acción antijurídica, culpable, típica y sancionada por la pena. Tesis Jurisprudencial número 319.- Compilación de fallos de 1917 a 1954 (apéndice al tomo CXVIII), p.612...”.

En cuanto al concepto substancial del delito, se han aportado diversas definiciones, según el número de elementos que lo componen y que permiten su estudio.

En la doctrina los elementos del delito se clasifican en esenciales o constitutivos y accidentales. Los primeros constituyen el componente indispensable para integrar el delito en general o un determinado delito; respecto de los segundos, su presencia o ausencia no altera la existencia del delito, ya que recaen principalmente en la pena, denominándoseles comúnmente circunstancias del delito.

La corriente unitaria o totalizadora originada por aquellos elementos integrantes del delito, ve en él un bloque monolítico imposible de dividirse en distintos elementos, por lo que en consecuencia, el delito es un todo orgánico, el cual desde este punto de vista se puede estudiar, con la finalidad de comprender como se conforma, observando que el delito es un todo aun en cuanto presenta diversas facetas, apuntando que su esencia no se encuentra en sus elementos sino en su intrínseca unidad.

Para Francesco Antolesei, seguidor de este sistema, “...la verdadera esencia del delito no está nunca en sus componentes individuales ni tampoco en su adición, sino en el todo; sólo mirando al delito desde esta perspectiva, es posible comprender su verdadero significado...”⁹⁹.

La corriente Atomizadora o Analítica, establece que el estudio del delito debe hacerse mediante el análisis de los elementos que lo integran, para así conocer la función sistemática de cada uno de ellos y llegar al conocimiento verdadero del todo; sin perder de vista la estrecha relación existente entre ellos.

⁹⁹ Antolesei, Francesco, Manual de Derecho Penal Parte General, Uteha, Buenos Aires, 1960, Pág. 163.

Los penalistas que apoyan la corriente Analítica divergen en cuanto al número de elementos esenciales que deben de componer al delito, surgiendo así diversas concepciones del mismo con base en el número de elementos, como son la bitómica, tritómica, tetratómica, pentatómica, hexatómica, heptatómica, entre otras.

Toda vez que se ha realizado el estudio respectivo de las definiciones que atañen al delito, es menester hacer una somera explicación de los sujetos que intervienen en la ejecución de un delito.

Se habla concretamente de dos sujetos del delito que son los protagonistas del mismo. Ellos son el sujeto activo y el sujeto pasivo. Dada la importancia que juegan estos sujetos en la Teoría del Delito y en la realización del mismo, daremos un breve repaso sobre su concepción.

El sujeto activo es la persona física que comete el delito; posee otras denominaciones como: delincuente, agente o criminal.

El sujeto activo será siempre una persona física, independientemente del sexo, edad, nacionalidad y otras características. Cada tipo señala las calidades o caracteres especiales que se requieren para ser sujeto activo.

Para Vasconcelos "...Nunca una persona moral o jurídica, podrá ser sujeto activo de un Delito; cabe hacer mención, que en ocasiones, aparentemente, es una institución la que comete un ilícito, pero siempre habrá sido una persona física siendo autor material del Delito, o bien cuando participa en su comisión, contribuyendo en su ejecución

en forma intelectual al proponer, instigar o compeler (autor intelectual) o simplemente auxiliando al autor con anterioridad a su realización, concomitantemente con ella o después de su consumación (cómplice y encubridor)...¹⁰⁰.

Son tres los elementos de las personas colectivas que se desprenden de su definición. un grupo de hombres; el fin que se propone conseguir y el reconocimiento por el ordenamiento jurídico. por ello la ley atribuye personalidad jurídica a este tipo de personas sobre la base indispensable de la voluntad ya que es innegable que existe un interés que los motiva y que en un inicio es el punto de partida de toda asociación humana, así la responsabilidad de las personas colectivas no es de tipo subsidiario, por el contrario es una responsabilidad principal y dependiendo de la coparticipación de los seres humanos que *intervinieron* ya sea porque *incumplieran en las obligaciones o en que dejaron de aplicar en estricto la vigilancia a los otros órganos de la sociedad, así todas las consecuencias recaerán* de manera activa en la persona física y de manera pasiva en la persona moral, en la persona activa, la primera de las señaladas, por ser el agente material de las transgresiones, así el autor García Domínguez señala que “...la responsabilidad de las personas colectivas no es de tipo subsidiario, sino es una responsabilidad principal y en algunos casos desde ella se extiende a aquellos seres humanos que en el desempeño de determinados cometidos en la colectividad hayan realizado la conducta o hayan cometido una falta de vigilancia respecto del cumplimiento de las obligaciones de la persona colectiva lo que en su caso permite que las consecuencias recaigan no sólo sobre el agente material de las transgresiones, sino sobre la persona colectiva en la que aquel tiene funciones directivas o de administración, y para el análisis y valoración jurídica deberá imputarse con todo cuidado de las responsabilidades, con penas privativas para los seres humanos y con penas económicas para las sociedades...”¹⁰¹.

¹⁰⁰ Pavón Vasconcelos, Francisco, Op Cit., Pág. 167.

¹⁰¹ Cfr. García Domínguez. Miguel Angel, Op. CII Págs. 149 a 152.

Con todo esto nos queda claro que, sólo un hombre es sujeto activo del delito, porque únicamente él se encuentra provisto de capacidad y voluntad, y puede, con su acción u omisión, infringir el ordenamiento jurídico penal. Se dice que una persona es sujeto activo cuando realiza la conducta o hecho típico, antijurídico, culpable, punible e imputable.

Para el autor Del Rosal, sólo el ser individual es sujeto activo del delito, "...porque goza de cualidades que exige la acción humana, la cual requiere una realidad ético-psicológica..."¹⁰².

Dentro de los penalistas contemporáneos latinoamericanos Alfonso Reyes, sostiene que "...para que alguien pueda ser sujeto activo de una conducta típica es indispensable que sea capaz de poner en movimiento una energía física de acuerdo con mecanismos sociológicos que la orientan en determinada dirección, es decir, capaz de realizar una serie de operaciones psicosomáticas que sólo están reservadas a la persona humana..."¹⁰³.

A lo que puede agregarse que es imposible considerar como responsable de un delito al miembro de una corporación que no ha podido impedir el acuerdo tomado o que ni siquiera lo ha conocido, aunado a que el delito de la persona jurídica no es, en suma, más que el de las individualidades que la componen, concluyendo que sólo por analogía puede hablarse de una voluntad o de una conciencia corporativa capaz de delinquir.

¹⁰² Citado por Pavón Vasconcelos, Francisco, Op.Cit. Pág. 169.

¹⁰³ Reyes, Alfonso, La Tipicidad, 5ª edición, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1981, Págs. 46 y 47

Sujeto pasivo es la persona física o moral sobre quien recae el daño o peligro causado por la conducta del delincuente (delito). Por lo general, se le denomina también víctima u ofendido. en cuyo caso una persona jurídica puede ser sujeto pasivo de un delito.

“...En principio, cualquier persona puede ser sujeto pasivo; sin embargo, dadas las características de cada delito, en algunos casos el propio tipo señala quién puede serlo y en qué circunstancias...”¹⁰⁴.

En consecuencia, por sujeto pasivo se conoce al titular del derecho o interés lesionado o puesto en peligro por el delito.

Aunado a que como la Ley tutela bienes no sólo personales sino colectivos, pueden ser sujetos pasivos los siguientes:

1. La persona física, sin limitaciones.
2. La persona moral o jurídica,
3. El Estado.
4. La sociedad en general.

Sujeto pasivo de la conducta es la persona que de manera directa resiente la acción por parte del sujeto activo, pero la afectación, en sentido estricto, la recibe el titular del bien jurídico tutelado. Y el sujeto pasivo del delito es el titular del bien jurídico tutelado que resulta afectado.

¹⁰⁴ Amuchategui Requena, Irma Griselda, Derecho Penal, Curso Primero y Segundo, Harla, México 1993, Pág 36

Por objeto jurídico, entendemos el bien jurídico tutelado a través de la Ley Penal mediante la amenaza de sanción; puede decirse que no hay delito sin objeto jurídico, por constituir éste su esencia. Por ejemplo, al derecho le interesa tutelar y salvaguardar la seguridad Pública, así, el legislador crea los delitos de evasión de presos, quebrantamiento de sanción: portación de armas prohibidas, asociaciones delictuosas, con lo cual pretende proteger la seguridad pública.

El objeto jurídico de las infracciones fiscales son los intereses o bienes tutelados por el Derecho Fiscal Penal, los que tienen por una parte como fin la recaudación íntegra de los tributos para cubrir los gastos públicos que hay que realizar para lograr la seguridad, el bienestar y la prosperidad de las sociedad, y por otra lograr el cobro oportuno de los mismos.

Para García Domínguez el objeto jurídico "...lo constituyen los bienes jurídicos protegidos o tutelados por la ley, cuya lesión o peligro causado por la acción u omisión tipificados ofende al interés público..."¹⁰⁵.

El objeto material es la persona o cosa dañada o que sufre el peligro derivado de la conducta delictiva y que forma parte del tipo descrito en la ley.

Cuando se trata de una persona, ésta se identifica con el sujeto pasivo, de modo que en una misma figura coinciden el sujeto pasivo y el objeto material; por tanto, la persona puede ser física o jurídica.

¹⁰⁵ García Domínguez, Miguel Ángel, *Op. Cit.*, Pág. 153.

Cuando el daño recae directamente en una cosa, el objeto material será la cosa afectada. Así, según la disposición penal, puede tratarse de un bien mueble o inmueble, derechos, agua, electricidad, entre otros.

Los elementos del delito son los aspectos positivos, a cada uno de los cuales le corresponde uno negativo, que llega a ser la negación de aquel; lo que significa que anula o deja sin existencia al positivo y, por tanto, al delito.

Para Amuchategui Requena los elementos tanto positivos como en contraposición los negativos del delito, se constituyen conforme al siguiente cuadro¹⁰⁶:

<i>ELEMENTOS DEL DELITO</i>	<i>ASPECTOS NEGATIVOS.</i>
CONDUCTA	AUSENCIA DE CONDUCTA.
TIPICIDAD	ATIPICIDAD
ANTI JURIDICIDAD	CAUSAS DE JUSTIFICACION
CULPABILIDAD	INCULPABILIDAD
IMPUTABILIDAD	INIMPUTABILIDAD
PUNIBILIDAD	EXCUSAS ABSOLUTORIAS.

¹⁰⁶ Amuchategui Requena, Irma Griselda, Op Cit , Pág. 12.

IV.2.1. LA CONDUCTA.

Esta es considerada como el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito, además tenemos en cuenta que el delito es ante todo una conducta humana y se incluyen sus diferentes denominaciones: acto, omisión y hecho.

La defraudación fiscal es un delito que se deriva de la conducta que, realiza el agente con el fin de obtener una ganancia, dejando de cubrir lo que por obligación le corresponde.

García Domínguez señala que "...la conducta, como un concepto natural con independencia de valor , cuyo aspecto negativo es la ausencia de conducta...La infracción fiscal es una conducta, esto es, un comportamiento humano voluntario encaminado a un propósito...los elementos de la conducta son tres: a) Manifestación de voluntad. b) Resultado; y c) Nexo causal entre aquélla y éste..."¹⁰⁷.

La conducta es la manifestación de la voluntad que mediante la acción produce un cambio en el mundo exterior, o que por la omisión, es decir por no hacer lo que se espera deja de modificar el acto externo cuyo cambio se espera.

En la defraudación fiscal el engaño, el abuso y la omisión son los elementos con los cuales se conforma la conducta, se considera que la simple omisión puede constituir el engaño necesario para integrar el tipo, la inadvertencia del error que lleve la omisión del pago de contribuciones, constituye una conducta negativa en la que se actúa dolosamente, puesto que tal hecho obstaculiza el conocimiento por la autoridad de la situación real del

¹⁰⁷ Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel, Págs. 154 a 158

contribuyente, además de inducirla al error. En este supuesto debe existir el deseo de defraudar, en caso contrario se estaría ante una conducta culposa, (acto no voluntario) sancionada administrativamente.

La obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal admite también las conductas de acción y omisión, el aprovechamiento del error se manifiesta de igual forma, mediante acciones tendientes a reforzar y confirmar la equivocación de la administración.

La manifestación de voluntad, como impulso de la conducta precisa de ser consciente, espontánea y referida a cierta representación con un motivo determinado, primero aparece el motivo luego la representación, después los momentos de voluntad puramente internos y enseguida aquellos actos de manifestación externa. El acto de voluntad como punto inicial de la conducta del sujeto, es más bien la estación terminal del proceso interno.

IV.2.2. EL RESULTADO.

Es el cambio del mundo exterior causado por la conducta, o la ausencia de realización de lo que se espera.

Para don Luis Jiménez de Azúa, "...el resultado no es sólo el daño cometido por el delito, no consiste únicamente en el cambio material en el mundo exterior, sino también en mutaciones del orden moral, no existen delitos sin un resultado..."¹⁰⁸.

¹⁰⁸ Jiménez de Azúa, Luis. Op. Cit., Pág. 214.

El daño es la más importante forma del resultado concebido materialmente, es el mal causado por el delito fiscal y junto a esta lesión de un interés público aparece el peligro o daño potencial que se da cuando la lesión no se ha producido, pero el resultado del acto tiene potencia para ocasionarla, y ha habido en consecuencia, violación completa de un derecho.

En el delito de defraudación fiscal, el uso de engaños o aprovechamiento de errores debe de traer como resultado la omisión total o parcial del pago de alguna contribución, con la obtención de un beneficio indebido, es el resultado jurídico, la lesión que se causa al objeto jurídico tutelado que en este caso lo es el interés público representado por el patrimonio del erario o hacienda pública.

El delito de defraudación fiscal es de daño, ya que siempre el sujeto activo realiza actos para impedir que el pasivo, o sea el Estado, disponga de recursos económicos legales para satisfacer el bien común de la sociedad.

El delito fiscal es de peligro cuando se incumple una obligación formal, cuando lesionando los bienes jurídicamente tutelados, se presentan las condiciones favorables para que se realice el daño, es decir cuando el contribuyente no efectúa sus obligaciones y el fisco no recauda íntegra y oportunamente lo que le corresponde.

IV.2.3. EL NEXO CAUSAL.

Como se mencionó en apartados anteriores, el delito de defraudación fiscal es realizado mediante conductas determinadas que siempre producen un resultado, pero estos dos elementos se fusionan para la existencia de un delito siempre mediante un nexo causal o relación de causalidad entre la conducta y el resultado.

Para Luis Jiménez de Asúa "...La relación causal es cuando no se puede suponer suprimido el acto de voluntad, sin que deje de producirse el resultado concreto..."¹⁰⁹, por ello cuando la conducta reviste elementos secuenciales como lo son el motivo y su representación lógica lo constituyen momentos de voluntad internos exclusivamente psíquicos y enseguida aquellos actos de manifestación externa de carácter físico a esto llamamos la relación de causalidad o nexo causal y significa el por qué de la existencia del delito, es decir el elemento mediante el cual identificamos una voluntad íntima del sujeto, con lo que quiso realizar o realizó o sea su conducta.

Entendemos que los delitos por omisión se cometen cuando el sujeto está obligado a realizar una conducta, la acción es exigida y si la omite comete infracción, ya que si omite la conducta, el resultado esperado no se produce, consecuentemente existe un nexo causal entre la omisión (intención) y el resultado producido.

Es importante considerar el concepto de causalidad que existe entre la conducta y la consecuencia o resultado que efectivamente afecta un bien jurídicamente tutelado. tan es así que de su estudio depende la existencia del delito.

¹⁰⁹ Op. Cit. . Pag. 221.

La conducta y el resultado deben estar ligados, la relación de causalidad no es otra que el nexo existente entre la conducta y una consecuencia de la misma que será el resultado.

La defraudación fiscal se integra por el movimiento corporal realizado u omitido y un resultado consistente en el daño producido o potencial del bien jurídicamente tutelado que es el patrimonio del Estado.

La conducta humana puede ser captada tanto por el principio de causalidad, como por el de finalidad; valorada culturalmente y juzgada normativamente, en la causa se establece la concatenación causal de los hechos para pasar a la imputación, luego de comprobar el nexo causal se procede a subordinar las pruebas de adecuación al tipo y la culpabilidad antes de que se pueda decidir sobre la responsabilidad del causante.

En los delitos de acción se modifica el mundo exterior y esto es lo que trata de evitar el ordenamiento jurídico, en los delitos de omisión se cumple la voluntad de no hacer, es decir el sujeto está obligado a realizar una conducta, su acción no sólo es esperada sino exigida.

La omisión simple es de peligro abstracto si se trata de incumplimiento de una obligación formal, y de daño si se incumple una obligación substantiva, es decir, de pagar, la omisión por olvido integra delito, ya que el sujeto obligado no procuró realizar la acción esperada.

IV.2.4. LA AUSENCIA DE CONDUCTA.

Es uno de los aspectos negativos o de los que impiden se formen los delitos, por ser nula la voluntad para ejecutarlos y por tanto la conducta indispensable de ilícito fiscal.

Estas conductas lógico-jurídicas que hacen que no se integre el delito son: *el obrar impulsado por una fuerza física exterior o VIS ABSOLUTA, la coacción moral o VIS COMPULSIVA, la fuerza mayor o VIS MAIOR, derivada de la naturaleza y el sueño, el sonambulismo, la sugestión, la hipnosis, la narcosis y la inconsciencia.*

La ausencia de conducta imposibilita la integración del delito, cuando la acción u omisión son involuntarios; sin embargo, en la defraudación fiscal no se da en forma directa. es decir, por el mismo contribuyente, ya que la conducta dolosa de hacer o de omitir siempre existe, lo que no ocurre y sí puede existir la ausencia de conducta en las personas morales, y sólo por lo que hace a las personas morales, y con respecto a las hipótesis de coacción moral o actuar impulsado por una fuerza física exterior.

La ausencia de conducta constituye pues, uno de los aspectos negativos, esto es, impeditivos de la formación de la infracción fiscal, por considerarse la conducta humana la que conforma la infracción fiscal, así el Código Fiscal en su artículo 73 previene que no se impondrán multas cuando se haya incurrido en la infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.

García Domínguez considera que "...la coacción moral o vis compulsiva no constituye un caso de ausencia de conducta, sino una causa de inculpabilidad..."¹¹⁰, refiriéndose al caso en el cual un contribuyente por la fuerza le es impedido que actúe y cometa la infracción, ya que en el caso de la omisión donde al sujeto se le impide que realice una conducta esperada coaccionándolo, sí se daría la coacción moral.

IV.2.5. LA TIPICIDAD.

La tipicidad es la adecuación de una conducta concreta que constituye incumplimiento de una obligación, consiste en la concatenación que hace la ley en sentido abstracto de la conducta.

García Domínguez nos dice que "...no hay infracción fiscal sin la tipicidad, sin que el hecho de la vida real encaje dentro de una de las fórmulas descriptivas de la ley fiscal-penal en que se definen y catalogan las infracciones fiscales. La tipicidad es, pues, la conformidad de una conducta con la hipótesis de infracción consignada en la ley fiscal; la coincidencia del comportamiento, con lo descrito por el legislador, en suma, la adecuación o correspondencia de un hecho a la hipótesis abstracta configurada en la ley...", en consecuencia, "...sólo será infracción fiscal la conducta que encaje en el tipo; por tanto ninguna conducta será infracción fiscal aun cuando constituya incumplimiento de una obligación fiscal, si no está prevista en la ley fiscal como típica..."¹¹¹.

¹¹⁰ García Domínguez, Miguel Angel, Op. Cit , Pág 167

¹¹¹ Op Cit , Pag 170

La tipicidad es la conducta penal prevista por el legislador en su presupuesto fáctico normativo, esto es el tipo; es la adecuación de la conducta humana en el tipo, *el cual es la descripción de carácter legal de la conducta, del delito abstracto.*

El principio “NULLUM CRIMEN SINE LEGE” que consagra el artículo 14 Constitucional, es el fundamento de los tipos penales, en el FRAUDE AL FISCO, será típica la conducta consistente en el engaño o aprovechamiento del error para ocultar el pago total o parcial de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido.

Así se puede incluir que la descripción objetiva (cuando se interpreta la conducta), tiene como núcleo la determinación del tipo por el empleo de un verbo, el verbo sirve de núcleo a la figura rectora y delimita la acción, así el tipo no tiene un papel valorativo sino descriptivo. La modalidad de la acción abarca las condiciones que deben darse en la persona del sujeto.

Los elementos que integran el tipo son el objetivo, el subjetivo y el normativo, donde el elemento objetivo se encuentra en los verbos núcleo del tipo, es decir, en nuestro caso de estudio, en las conductas de **engañar y aprovechar el error**, en tanto que al referirse al concepto **contribución**, se está en presencia de un elemento normativo que implica una valoración jurídica; este elemento es necesario tomando en cuenta que se trata de un delito especial, otorgándosele una interpretación estricta conforme al Código Fiscal de la Federación.

El tipo de injusto posee un elemento subjetivo: **el ánimo de lucro**, el cual *no aparece en forma explícita, pero debe entenderse comprendido en el concepto de defraudación.* El sujeto activo del delito, al romper con la relación jurídica-tributaria,

mediante una actividad encaminada con engaños o errores para producir un fin, es decir evadir total o parcialmente el pago de alguna contribución para obtener un beneficio indebido.

El Poder Ejecutivo no puede crear tipos; a lo único que está facultado es a utilizar el tipo que ha sido creado por el proceso legislativo, cuando el legislador describe el tipo en un artículo de la ley fiscal configura conductas que considera antijurídicas, se delimita con el fin de que quede perfectamente encerrado en las fronteras de lo que por ser injusto debe ser castigado.

Al establecer los delitos fiscales debe limitarse a dar una mera descripción objetiva, escueta, debe evitarse que se inmiscuyan elementos de imputabilidad, culpabilidad y antijuridicidad; pero pueden incluirse elementos subjetivos y modalidades de la conducta.

Existe ausencia de tipicidad o atipicidad cuando no concurren en un hecho concreto todos los elementos del tipo descritos en la ley penal-fiscal. Es la ausencia de adecuación de la conducta al tipo, se da la ausencia del tipo en los casos en que la propia ley no ha descrito como delito fiscal una conducta determinada.

Considerando que en toda atipicidad hay falta de tipo, si en un hecho específico no encuadra exactamente en el descrito por la ley, entonces respecto a esta conducta o hecho existe tipo, las causas de atipicidad pueden ser las siguientes:

- 1.- Ausencia de la calidad del sujeto activo exigida por la ley.
- 2.- Falta de la condición del objeto material o el objeto jurídico.
- 3.- Que no se den las referencias espaciales o temporales requeridas en el tipo.
- 4.- No realizarse el hecho por los medios comisivos especificados en la ley.

No es suficiente que exista una obligación fiscal y su incumplimiento, es necesario que dicho incumplimiento esté tipificado como delito, es decir que la ley prevea que determinadas formas de incumplimiento constituyen delito y ameritan una sanción.

IV.2.6. LA ANTIJURIDICIDAD.

Para el autor Fernando Castellanos "...como la antijuridicidad es un concepto negativo, un "anti", lógicamente existe dificultad para dar sobre ella una idea positiva. sin embargo comúnmente se acepta como antijurídico lo contrario al derecho..."¹¹².

La antijuridicidad es uno de los elementos que se requieren para que se considere que la conducta es ilícita, es decir para que la conducta sea delito necesita ser típica, antijurídica y culpable; la antijuridicidad consiste en la contradicción entre la conducta y el derecho. así la conducta siempre será contraria al ordenamiento jurídico.

La antijuridicidad es única, ya que no tiene clases o especies y se refiere a la violación culpable de las reglas jurídicas, es un concepto jurídico general; la defraudación fiscal no vulnera en realidad la ley que la tipifica, sino que se adecua a ella; lo que quebranta es la norma que establece expresamente la obligación fiscal que se incumple al cometer el ilícito.

¹¹² Castellanos Tena, Fernando, Op Cit., Pág 177

El precepto legal que describe la obligación crea lo antijurídico, valoriza la conducta; en cambio, el precepto que tipifica la acción punible, se limita a la descripción de la misma: lo antijurídico es la esencia de la conducta contraria a lo que enmarca el derecho, así el tipo es descriptivo de la conducta, la antijuridicidad es valorativa de la propia conducta, el tipo consta de hechos y la antijuridicidad es la calificación jurídica de estos, es una valorización.

No toda acción antijurídica es punible, para que esto ocurra es preciso que la ley la haya descrito en un tipo, la tipicidad concretiza lo antijurídico.

El delito de defraudación fiscal se castiga por ser antijurídico, salvo causas de justificación que transforman la conducta típica en una jurídica, por ejemplo las causas de justificación son las que transforman a la conducta típica en una jurídica, y por estas causas se les excluye la antijuridicidad a la conducta.

Las causas de justificación sostienen su interés de existencia, en el interés de proteger. actuar o defender otros bienes, así cuando existan dos intereses contrapuestos el derecho elige el de mayor valía.

La antijuridicidad es un concepto valorativo, no es una noción positiva por sí misma, no se define por tanto ya que representa lo contrario a lo jurídico, así también si el delito fiscal es un acto antijurídico y la antijuridicidad es un acto valorativo entonces cuando la antijuridicidad falta, nos encontramos en juridicidad o apego a la verdad o fin del derecho es decir aplicando la justicia.

IV.2.7. LAS CAUSAS DE JUSTIFICACION.

Como referimos en el inciso anterior, la antijuridicidad de una conducta puede estar aceptada por el propio orden jurídico y las situaciones que precisamente enmarcan esta juridicidad o aspecto que admite tal acción negativa conforme a principios establecidos que en concepto del legislador permite que se actúe para la preservación del interés de mayor valía, permite el sacrificio del menor, ésta es precisamente la conducta realizada por la salvación de otro valor preponderante, así a estas conductas se les denominan causas de justificación.

El fundamento de las causas de justificación es la licitud, al presentarse o realizarse la causa de justificación en la realización de la conducta, frente al derecho se encuentra justificada y por ende lícita, la conducta que siendo lícita no será antijurídica, si está amparada por una causa de justificación.

El Código Fiscal de la Federación no establece ni enumera los casos en los que la antijuridicidad se halla ausente en relación con los delitos fiscales, por lo que *consideramos conveniente citar aquellas causas de justificación aplicables y que ordena el Código Penal Federal que en su artículo 15 establece que la “...La legítima defensa o resistencia, es el derecho de impedir o repeler el ataque injusto de un agente o autoridad, si este constituye una agresión ilegítima contra nuestra persona o derechos, y se aplica para repulsar una agresión real, inminente y sin derecho. ”.*

Por otra parte, señala dicho precepto que el estado de necesidad es una situación de peligro real, grave, actual o inminente para los bienes o intereses protegidos por el derecho, siempre que no exista otro medio practicable y menos perjudicial.

Finalmente, considerando que el cumplimiento de un deber o ejercicio de un derecho que es el obrar en forma legítima, en cumplimiento de un deber jurídico o en ejercicio de un derecho, siempre que exista necesidad racional del medio empleado para cumplir un deber o ejercer un derecho.

Para García Domínguez "...las causas de justificación no son más que aquellas condiciones por virtud de las cuales una conducta se realiza conforme a Derecho, a pesar de adecuarse a la descripción típica de una infracción fiscal..."¹¹³, y estas causas de justificación siempre deberán estar previstas en ley, no funcionan porque sean actos injustos

La legítima resistencia existe cuando es proporcional entre la repulsa y el peligro causado por el ataque, medida individualmente en cada caso conforme al criterio objetivado del hombre razonable que en ese instante y circunstancia se ve agredido.

El estado de necesidad es cuando una persona observa la necesidad de salvar su propia persona o sus bienes o la persona o bienes de otro, en razón de una situación de peligro real, grave, actual o inminente, para los bienes o intereses de un particular protegidos por el derecho, que sólo puede evitarse mediante el incumplimiento de una obligación fiscal con la lesión a los bienes e intereses de la Hacienda Pública, cuando se consideren de menor importancia que los correspondientes al Estado, y siempre y cuando no hayan sido provocados por el propio contribuyente.

¹¹³ García Domínguez, Miguel Ángel, Op Cit , Pág. 183.

El cumplimiento de un deber o ejercicio de un derecho, se trata de la actuación de un contribuyente ante el Estado y cuando realiza actos prohibidos que como justificantes encuentran el deber que se cumple o el derecho que se ejerce en condiciones especiales, siempre teniendo en cuenta los límites fijados para actuar en el ejercicio de su profesión por ejemplo o el del derecho y atendiendo desde luego a las reglas generales del estado de necesidad. *para considerar inevitable dicha conducta, la cual aplica por excepción.*

Respecto a la obediencia jerárquica se considera primeramente que se tiene la obligación de obedecer a un superior jerárquico y como excluyente debe de probarse que el sujeto, no obstante que conocía la infracción, tiene como presupuestos la obligatoriedad *de obediencia al mandato, irresistible bajo la coacción de recibir un castigo del superior.*

Impedimento legítimo es cuando por una causa lógica, insuperable, se deja de realizar la conducta esperada o se modifica la misma, es cuando el sujeto teniendo la obligación de realizar un acto se abstiene de ejecutarlo, realizándose el supuesto fáctico del delito. pues quien se encuentra impedido legalmente y se abstiene no puede cometer delito.

Por la conducta que prevé el delito de defraudación fiscal se puede decir que no hay causas de justificación para evitar se tipifique la conducta y se constituya el delito, ya porque no se adecua al uso de fuerza alguna exterior, pues es un delito donde la voluntad esencialmente se involucra, también porque se toma en cuenta y dé mayor valía a *los intereses y deberes públicos sobre los privados, aun así consideramos que la única justificante sería cuando el sujeto dependiendo de otras personas, es obligado a ejecutar acciones u omisiones para la elaboración y pagó de las obligaciones fiscales.*

IV.2.8. LA IMPUTABILIDAD Y LA INIMPUTABILIDAD.

La imputabilidad constituye un presupuesto de la culpabilidad, así como calidad del sujeto, es su aptitud o capacidad necesaria para que puedan serle atribuidos sus actos, es el conjunto de condiciones mínimas de desarrollo y madurez y de normalidad o equilibrio psicológico en el momento del acto típico penal, que lo capacitan para responder del mismo.

Es preciso que el agente tenga conciencia de la antijuridicidad tipificada de su conducta y que se realice ésta voluntariamente, así será imputable aquel sujeto que legalmente sea apto e idóneo para responder a las exigencias mínimas de la vida en sociedad.

El autor Fernando Castellanos Tena define a la imputabilidad como “...La posibilidad condicionada por la salud mental y por el desarrollo del autor, para obrar según el justo conocimiento del deber existente. Es la capacidad de obrar en el Derecho penal, es decir, de realizar actos referidos al Derecho punitivo que traigan consigo las consecuencias penales de la infracción...”¹¹⁴.

La imputabilidad como la capacidad de entender y querer en el campo del Derecho Penal conlleva íntimamente ligados dos elementos que son la responsabilidad y la culpabilidad y para la autora Doricela Mabarack “...La responsabilidad se define como el deber jurídico en que se encuentra el individuo imputable, de dar cuenta a la sociedad del hecho ejecutado y la culpabilidad consiste en la declaración de que un individuo es acreedor a una pena...”¹¹⁵.

¹¹⁴ Castellanos Tena, Fernando, Op. Cit., Pág. 218

¹¹⁵ Mabarack Cerecedo, Op. Cit., Pág. 40.

Señalamos que para que se dé la imputabilidad se analiza el ilícito de manera subjetiva para encontrar que el individuo se dio cuenta del acto que cometía, lo entendió y lo quiso ejecutar actuando con la clara conciencia de sus actos, esperando el resultado y naturalmente la sanción por los mismos, donde la responsabilidad es el deber jurídico por el cual este individuo da cuenta de su acto voluntario y consciente a la sociedad, y por el cual será sancionado por un juez o autoridad, es en este momento cuando se aplica la culpabilidad como el acto declarativo de esta sanción.

La inimputabilidad constituye el aspecto negativo de la imputabilidad; producen inimputabilidad todas aquellas circunstancias capaces de anular o neutralizar la madurez o salud mental, con las consecuencia de que se limita o pierde el ejercicio de las facultades de conocimiento y voluntad, consecuentemente, no permite conocer y valorar el deber de respetar la norma, como tampoco se inhiben los impulsos ilícitos, los que no se distinguen o diferencian son causas de inimputabilidad, los estados de inconsciencia tanto los de carácter patológico como también los provocados conscientemente.

También el miedo grave y el temor fundado, ya que el primero es una situación interna. que se genera en la imaginación. mientras que el segundo es realizado por agentes externos al sujeto obligado.

En la minoría de edad, se considera inimputable a aquel individuo que aún no haya alcanzado su madurez psíquica, la que se desarrolla de acuerdo a la ley con la minoría de edad. así el sujeto es inimputable por falta de la efectiva capacidad para entender y querer.

La fracción segunda del artículo 15 del Código Penal también señala como la hipótesis del trastorno mental transitorio, siendo una causa de inimputabilidad, es posible que se dé respecto del delito de defraudación fiscal, ya que se requiere que al cometer el ilícito el trastorno mental impida al sujeto comprender el carácter ilícito del hecho, o conducirse con esta comprensión, y no opera cuando el propio sujeto se ha provocado esta incapacidad intencional o imprudencialmente, desde luego si opera en el caso de que al sujeto activo le fue aplicada alguna droga o tóxico siendo el caso que este individuo ni siquiera pensó en utilizarlas, sobreviniendo por la acción maliciosa de un tercero.

IV.2.9. LA CULPABILIDAD.

Para el autor Fernando Castellanos Tena es "...el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica..."¹¹⁶, así el reproche que ha de hacerse al autor de una conducta punible, a la que le liga un nexo psicológico motivado, que su comportamiento pretendía un fin cuyo alcance le era conocido o previsible, siempre que se le hubiera podido exigir que se procediera conforme a las normas.

La culpabilidad es el nexo psicológico que se reprocha al sujeto activo y que une la conducta con la lesión al bien jurídico tutelado, estudiando esta conducta se desprende el intelecto utilizado y la voluntad que imprimen desde luego la motivación que llevó al agente a esa actitud psicológica, dolosa o culposa.

¹¹⁶ Castellanos Tena. Fernando, Op. Cit , Pág. 218.

La culpabilidad es el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con el resultado de su acto, así se señalan como formas de culpabilidad al dolo y la culpa.

Desde luego el dolo (la intención) lo constituye la determinación de delinquir con la intención delictuosa o por un olvido (negligencia) de las precauciones indispensables exigidas por el Estado para la vida gregaria.

Para integrar el dolo deben concurrir la voluntad, la intención y el fin, es decir, el delito debe ser querido y en la mente del sujeto activo debe existir la intención y el fin, así el delito debe ser querido en la mente del sujeto activo debe existir la intención de causar una lesión al Derecho, en tanto que para la culpa se obra sin intención y sin la diligencia debida, causando un resultado dañoso, previsible y penado por la ley.

Para García Domínguez "...La culpabilidad no se limita a examinar el mero proceso psicológico resultante...", es decir, la intención y la negligencia, sino que se remonta a los motivos y a la personalidad del agente, y como su esencia el reproche, válido tan solo cuando era exigible otra conducta "...la culpabilidad se gradúa conforme a los motivos y personalidad del infractor, a mayor o menor deber, menor o mayor exigibilidad, y por ende más o menos pena, si éste se modifica se agrava o se atenúa, por la ley o por el órgano administrativo..."¹¹⁷ De este reproche derivan las agravantes o atenuantes que son las circunstancias que revisan lo subjetivo y evalúan lo menor o mayor tendencia del agente a cometer infracciones fiscales, claro es de acuerdo a la personalidad del infractor.

¹¹⁷ García Domínguez, Miguel Ángel, Cfr Págs. 214 y 219.

El dolo y la culpa constituyen la intención y la negligencia, son las especies resultantes del enjuiciamiento para la reprobación, ambos conceptos están ligados por la exigibilidad de obrar conforme al deber de respetar la norma, porque ese deber era posible de acatar. y la exigibilidad de lo que se debe y se puede hacer u omitir es la esencia de la culpabilidad

Si bien es cierto que la defraudación fiscal es un delito que consiste en el incumplimiento de deberes fiscales, donde se utilizan maniobras maliciosas, que tienden a engañar al fisco, y por ello es dolosa, también hay que considerar que la forma culposa de este delito precisamente la conforman la elusión y la evasión, siendo estas conductas las que el agente genera a través de ejecutar actos sin la diligencia debida o sin intención de causar un daño a la Administración Pública.

El dolo en la defraudación fiscal es específico, donde el sujeto activo debe captar los elementos propios del delito, además del elemento consciencia que se quebranta al deber y otro elemento volitivo o emocional, que sería la voluntad de realizar el acto. El dolo analiza el conocimiento de las circunstancias y que la conducta es típica, así como el curso de la cadena causal y por último el conocimiento del significado de los hechos, donde se concatena la tipificación de la conducta con la consciencia que se quebranta un deber.

Puede ser directo cuando en el sujeto se presenta el resultado penalmente tipificado y lo quiere; el indirecto es cuando actúa ante la certeza de que causará otros resultados tipificados; y el eventual que es cuando el agente se presenta como posible resultado delictuoso y no renuncia a la ejecución aceptando sus consecuencias.

En cuanto a la culpa existe la inconsciente o negligencia que es cuando el resultado o algún otro elemento típico del ilícito no se previno, ni aun como posible, debiendo serlo. Y la culpa consciente o lujuria, que es aquella en que aun previstos los elementos de la infracción como probables o posibles se consideró que no sobrevendrían, siendo esta esperanza decisiva en la ejecución del acto o la omisión voluntaria

IV.2.10. LA INCULPABILIDAD.

La inculpabilidad es la ausencia de la culpabilidad, opera al hallarse ausentes los elementos esenciales de la culpabilidad a saber: conocimiento y voluntad.

Son causas excluyentes de la culpabilidad, el error y la no exigibilidad de otra conducta; en el Código Penal se admite como eximente de pena el error o ignorancia de hecho, pero no hace referencia al error de derecho; para nosotros el error esencial de hecho es una de las causas esenciales de inculpabilidad porque afecta el elemento intelectual y la coacción sobre la voluntad para afectar el elemento volitivo.

No existirá culpabilidad cuando experimente alteración de alguno de los elementos esenciales de la misma: conocimiento y voluntad; el error destruye o vicia el conocimiento y la coacción vicia la voluntad de modo que no actúe libre y espontáneamente, también opera cuando no es exigible la conducta y por tanto no es reprochable la misma, y el fundamento a todas las causas de inculpabilidad está en que no puede exigirse una conducta adecuada a la norma. bien por el error esencial e invencible del agente que le hizo creer que su acción estaba justificada, o porque la violencia moral o la situación del individuo, en sí

misma o en su ligamen con otras personas, no le permitía ajustarse a lo que él consideraba como justo y en otra circunstancia hubiera respetado.

Para García Domínguez las causas de inculpabilidad “...se dividen en tres grupos, las que proceden de vicios del conocimiento; las que derivan de vicios de la voluntad; y las que emanan de la inexigibilidad de otro proceder...”, y clasifica las causas de inculpabilidad en las infracciones fiscales señalando las siguientes:

ERROR DE TIPO

VICIOS DEL CONOCIMIENTO

Error de antijuridicidad.

Eximientes putativas

Obediencia jerárquica.

VICIOS DE LA VOLUNTAD

Violencia moral.

Miedo.

Estado de necesidad en que se colisionan bienes iguales:

INEXIGIBILIDAD

Encubrimiento de próximos parientes o seres queridos.¹¹⁸

En la defraudación fiscal se considera que sólo el error de hecho esencial invencible opera como causa de inculpabilidad.

¹¹⁸ Cfr. García Domínguez, Miguel Ángel, Cfr., Págs 267 y 268.

El error del sujeto activo del delito fiscal puede presentarse respecto de la suposición errónea de una causa de justificación no acogida por el ordenamiento jurídico. Cuando se actúa en el cumplimiento de un deber o en el ejercicio de un derecho que no existe, el sujeto activo cree justificadamente que interpreta las disposiciones fiscales, aquí se descarta el dolo siendo que la intención del agente consiste en obtener un derecho que considera justo, por estar fundado sobre una pretensión que estima se encuentra conforme a derecho.

Siguiendo la doctrina alemana que considera el error de derecho como la errónea interpretación de las leyes tributarias y no sobre la propia materia penal, consideramos desde luego, que el error de derecho es asimilable para el Derecho Penal al error de hecho y por lo tanto interesa su exculpación; por el contrario, si el error de derecho va dirigido sobre la norma punitiva penal no puede ser excusable.

El autor material del delito fiscal, puede alegar en su favor la obediencia jerárquica, como excluyente de responsabilidad, cuando en una persona moral, este individuo realiza la conducta obedeciendo órdenes de su superior jerárquico, siendo *responsable siempre el administrador o el gerente de la misma, y eso para el caso de que existiera coautoría y probable responsabilidad en el personal o asesores, ya que conforme a la ley estos también son sujetos del delito en estudio.*

IV.2.11. LA PUNIBILIDAD.

A la acción de imponer una pena en razón de haber realizado una determinada conducta se denomina punibilidad.

El delito es una acción castigable, es decir punible, así para Eugenio Cuello Calón, la punibilidad es "...Uno de los caracteres más destacados del delito y no es más que un elemento de la tipicidad pues el hecho de estas la acción encaminada con una pena constituye un elemento del tipo delictivo..."¹¹⁹, mientras que para Castellanos Tena la Punibilidad es "...a). Merecimiento de una pena,; b) amenaza estatal de imposición de sanciones, si se llenan los presupuestos legales; y c) aplicación fáctica de las penas señaladas en la ley..."¹²⁰.

La punibilidad consiste en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta. En el artículo 7º del Código Penal se establece que delito es el acto u omisión sancionado por las leyes penales; así exige explícitamente la pena legal; la punibilidad es una característica que consiste en que una conducta esté sujeta a una pena, mientras que la aplicación de esa pena es otra situación, por ello no deben confundirse.

La punibilidad es que una conducta está conminada con una pena de multa, es decir de una condición para que se integre esta clase de ilícito; la aplicación de la multa será la consecuencia normal de la infracción. La punibilidad es el momento normativo, es una abstracta referencia, en la ley, de la pena con que se amenaza a una conducta descrita en abstracto.

¹¹⁹ Cuello Calón, Eugene, Op. Cit., Pág. 281.

¹²⁰ Castellanos Tena, Fernando, Op. Cit., Pág. 267.

IV.2.12. LAS EXCUSAS ABSOLUTORIAS.

Existen ciertas circunstancias determinadas en la ley que producen el efecto de eximir de pena a quien cometa ciertos ilícitos. A estas circunstancias se les denomina causa de impunidad o excusas absolutoria, no son casos de ausencia de punibilidad, sino únicamente casos de ausencia de imposición de pena a ciertas conductas concretas.

La única excusa absolutoria o causa de impunidad establecida en el Código Fiscal, es la que señala el artículo 73, que señala que no se impondrán multas cuando se **cumplan en forma espontánea** las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a **causa de fuerza mayor** o de **caso fortuito**, y además el artículo 98 respecto a la tentativa, en el tercer párrafo dice que si el autor desistiere de la ejecución ó impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, también existe otra excusa absolutoria en el artículo 108, séptimo párrafo, que aclara que no se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido un beneficio indebido conforme a este artículo lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Así las excusas absolutorias señaladas por la ley bajo las cuales una conducta ilícita, típica, antijurídica, culpable e imputable no sufre pena por razones de política criminal o de utilidad pública.

Existen las excusas absolutorias de aplicación general y según la teorías se clasifican por razón de temibilidad mínima o nula, función de la conservación y fortalecimiento de los lazos familiares y función de la no exigibilidad de otra conducta.

Por ello las excusas que indican los artículos señalados líneas arriba del Código Fiscal de la Federación, señalan el pago espontaneo por el deudor, sin que medie requerimiento, otorga el perdón a la denuncia y el perdón en el proceso (desistimiento), para el caso de que pague, igualmente es una política social y con carácter de utilidad social, de esta manera aunque existen delinquentes y delito, no existe penalidad, así es en estos casos no existe la punibilidad, donde el Estado perdona la sanción considerando el arrepentimiento del infractor

Al efecto el autor Francisco Pavón Vasconcelos señala que "...El pago de los impuestos que se hayan defraudado o pretendido defraudar, no puede constituir una causa de justificación de la conducta pues no hace desaparecer la antijuridicidad de la acción..."¹²¹.

Para concluir señalaremos que respecto al caso de fuerza mayor y caso fortuito, el artículo 1940 del Código Civil Vigente y el autor Borja Soriano, señalan con precisión los supuestos en los cuales se dan las excusas absolutorias para la responsabilidad al señalar que existen dos categorías "...unos tienen el carácter de accidentes naturales, como las enfermedades, la muerte, el rayo, el granizo, la helada, las nevadas muy abundantes, las inundaciones, los temblores de tierra, etc. Otros constituyen hechos del hombre, citaremos la guerra, la invasión, el bombardeo, el bloqueo, los ataques de bandidos, los abusos de la fuerza, los robos, etc..."¹²².

¹²¹ Pavón Vasconcelos, Francisco, Algunas Cuestiones en torno a los Llamados Delitos Fiscales, Revista Criminalia Año XXII, No 12, México 1956, Págs. 880 y 881.

¹²² Borja Soriano, Manuel, Teoría General de las Obligaciones, Porrúa, México, 1982, Págs 471 y 472

CAPITULO V

LA SITUACION JURIDICA DE LA DEFRAUDACION FISCAL.

V.I. EL VALOR LEGAL DE ESTA FIGURA JURIDICA.

Como hemos expresado en los capitulos anteriores, la fuerza legal, en todos los ámbitos sociales del Estado, se refleja por su capacidad de generar y administrar los recursos suficientes para proporcionar a los ciudadanos una buena calidad de vida dentro del grupo.

Conforme el Estado requiere del orden legal para hacer valer la firme determinación de obtener recursos de las actividades económicas de los súbditos, nos encontramos con un sinnúmero de leyes y códigos que deben aplicarse para que esta tarea de recaudar, esté dentro de un marco de legalidad, señalando los límites de las autoridades y las obligaciones de los causantes; en la actualidad este orden legal no es adecuado, tiene fallas sistemáticas graves que necesariamente hay que corregir para no vulnerar los derechos básicos de los contribuyentes.

En consideración a que la defraudación fiscal es un tipo genérico que legalmente no está bien regulado y considerando que no toda conducta antijurídica es delito, deben ser agregados para especificar el delito en la ley, la elusión y simulación como otras conductas que deben ser incluidas en el Código Fiscal Federal y fundamentalmente porque para considerar los actos de los contribuyentes como delitos, es necesario que contengan una especial antijuricidad, sólo así serán considerados actos criminales los que por su gravedad o el peligro que representan un determinado género de conductas para la seguridad, el orden y el bien general de la sociedad.

La defraudación fiscal actualmente se encuentra regulada por el Código Fiscal de la Federación, intervienen en su aplicación como autoridades del orden federal la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Procuraduría General de la República, y posteriormente los juzgados de Distrito en Materia Penal. Para la práctica o encauce legal se deben observar dentro del Procedimiento administrativo de fiscalización que precisa el artículo 42 del Código Fiscal de la federación en la revisión o auditoría, las garantías individuales del auditado, para que se determine su posible responsabilidad respecto de diversos hechos que dan lugar a la omisión parcial o total del pago de los impuestos que efectivamente generó. Desde luego tiene derecho a una adecuada defensa y un proceso conforme a los lineamientos del Código Penal y el de Procedimientos Penales, incluso para revertir conforme a derecho la carga de la prueba y poder también ofrecer pruebas; códigos que también observan sus garantías individuales.

Hasta este momento la figura de la defraudación fiscal tiene la finalidad de sancionar, y así imponer de una manera directa un ejemplo a todos los contribuyentes para coaccionarlos a cumplir, ya que existe el apercibimiento de penalizarlos por el incumplimiento a lo estrictamente planteado en la norma; hay que señalar que debido a las

múltiples reformas que ha tenido el Código Fiscal Federal, así como las Leyes del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto al Valor Agregado y otras con sus respectivos reglamentos, en los que se han autorizado modificaciones sin un orden legal, con un objeto claro de poner un límite a determinada actuación del contribuyente, pero sin ninguna técnica jurídica; luego crecieron de manera desproporcionada y sin razón estas leyes tributarias, y actualmente, como conjunto normativo, es contradictorio, débil e inconstitucional.

Como valor legal de la defraudación fiscal, diremos que es de gran importancia para el Estado mantener un orden, y que esta figura jurídica tiende a mantener la presión para obligar a los contribuyentes a cumplir con el pago de los impuestos legítimos del Estado, ayudando así al cumplimiento de los servicios públicos, ya que del pago de las contribuciones depende la *manutención* de estos, la Administración Pública se encargará en todo momento de ejecutar la labor de administración para que la sociedad tenga esos servicios públicos. Por ello es de vital importancia para el Estado cumplir con la recaudación.

Cabe señalar que las adiciones al Código Fiscal Federal con relación a la defraudación fiscal, actualmente son contrarias al espíritu del Derecho, pues señalan lo que en estricto son o constituyen otras figuras jurídicas, en algún momento con otra penalidad desfasada en su aplicación a casos concretos, además el problema de estas adiciones es que no señalan la conducta prohibida delimitándola perfectamente, de tal suerte que el obligado, conozca anticipadamente la materia de la prohibición, con el objeto de que no la rebase y en su caso tenga la conciencia plena de todas y cada de las consecuencias que su conducta acarreará.

El presente estudio ha referido en forma clara las otras figuras jurídicas que son diferentes, porque no entrañan la misma conducta, es decir LA EVASION, LA ELUSION y LA SIMULACION que prevén actos y situaciones concretas que no están precisadas en la ley.

V.2. CRITICA AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

En la actualidad la principal preocupación del Gobierno es la de crear una conciencia de participación ciudadana, para que la sociedad cubra cabal y oportunamente sus obligaciones fiscales; formalmente se avanzó poco ya que las reformas y adiciones que se promovieron para tratar de formar una legislación fiscal más precisa, sólo lograron confundir y hasta cometer violaciones flagrantes para los contribuyentes, en primer lugar se cuantificaron las penas de manera anacrónica si ver la teoría general de la pena y en segundo lugar se agravaron delitos que no lo son y conductas que no son agravadas; esto es a consecuencia de que no se especializó o instruyó a profesionistas en el área del **Derecho corporativo o del Derecho fiscal penal**, no se analizaron los problemas reales en la sociedad y por lo tanto no se atacaron los problemas de fondo y también se involucraron a profesionistas de otras áreas más administrativas que legales en las reformas; la realidad también hizo lo propio. grandes escándalos de corrupción, problemas financieros “enmascarados”, las caídas de nuestro peso y las cuantiosas devaluaciones, el desempleo y el crecimiento de la miseria en el país llevaron a considerar las medidas anuales de las “REFORMAS DEL 31 DE DICIEMBRE” de cada año, como un mal augurio anual; luego los escándalos fiscales -terrorismo fiscal- con el que acometió la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico a la ciudadanía, con una clara política de predicar con el ejemplo se encarceló a gente del espectáculo y de empresa, mas nunca a un político, claro es que así no

se va a combatir el problema en su esencia; una cultura fiscal no es un plan ideal, sino de trabajo de toda la nación y ahí se comienza desde las élites, también una revisión a conciencia de TODAS LAS LEYES FISCALES, y de las otras leyes para adecuarlas a un todo, el Derecho; una revisión y congruencia en todos los impuestos, sujetándolos a la realidad socioeconómica y por rubros de actividad productiva, comercial o de servicios, que tienda a mejorar los niveles de vida de todos los involucrados, el ejercicio por parte del Estado de la Administración Pública, para obtener mayores beneficios con menos gastos, la administración de los bienes propios, la racional y adecuada explotación de todos los recursos naturales y humanos con que cuenta México a lo largo y ancho, evitando los “ERRORES” de cada sexenio que hacen que se desconfíe tanto de nuestro sistema político nacional y luego de todas nuestras instituciones, incluso se pisotean las judiciales y por tanto las jurídicas.

En consideración general de la estricta aplicación de la ley, la Fiscal no escapa a este principio y por tanto no existe posibilidad de que la autoridad genere una facultad del texto de la ley cuando señala que existen facultades discrecionales de la Autoridad Administrativa, pues el criterio del máximo tribunal en el país ha dicho que esta expresión es en el señalamiento de que puede la autoridad realizar uno u otro procedimiento y siempre señalando que se han respetado las garantías del contribuyente, el Código Fiscal Federal utiliza tipos abiertos para describir las conductas sancionadas corporalmente, lo que implica que no es precisa, pues no delimita en forma clara e inequívoca la conducta, por ello genera incertidumbre e inseguridad jurídica, al contener facultades discrecionales. En forma alterna maneja criterios, luego entonces, *NO SE SUJETA A LA APLICACION Estricta, CONCRETA Y GENERAL*, como en el caso de la *determinación presuntiva* a que se refieren los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas tesis jurisprudenciales.

La realidad legal no es adecuada porque viola las garantías de los contribuyentes, lo que genera inseguridad. Además, acelerando los efectos negativos en la conciencia y educación de la sociedad tenemos las altas tasas impositivas frente a la capacidad tributaria real y el número verdadero de la población que tributa y como valor agregado la corrupción generalizada de toda la burocracia, motivada por los bajos salarios y los INADECUADOS sistemas con los que se conducen las oficinas gubernamentales, el uso deshonesto de los impuestos, situación marcada por los trienios en el caso de las haciendas municipales y sexenios erráticos (cada mes un error), la falta de conciencia cívica y educación tributaria, esquemas injustos de aplicación, terrorismo fiscal, decomiso frecuente, coacciones por las que accede sólo parte de la población al pago “oportuno” de los impuestos y el muy rebuscado y poco claro sistema legal de tributación, -muchos impuestos y derechos, así como leyes, reglamentos, oficios y circulares- y el gran aparato burocrático y niveles en la administración pública tales como en los niveles central, regional y local de la Secretaría de Hacienda y Crédito público.

V.3. LA AMBIGÜEDAD Y LA AMPLITUD DEL TIPO PENAL.

El Código Fiscal de la Federación prevé actualmente diversas conductas que no constituyen defraudación, como la evasión, la elusión y la simulación, que son figuras alternativas del Derecho, por constreñir conductas ciertas y determinadas de los contribuyentes, las que en nuestro concepto son más específicas y acordes a la conducta desplegada y por lo tanto las infracciones o sanciones que les corresponden. son adecuadas en su aplicación.

El Código Fiscal Federal señala los actos que lesionan el orden jurídico, por ende establece una serie de supuestos para la defraudación fiscal que tienden a preservar el bien jurídico tutelado (Patrimonio del Estado), es decir ahora aparecen diversos tipos agravados o privilegiados de infracción que no son ni justifican la aplicación ambigua actual del delito de defraudación fiscal y tienen señaladas estas conductas una sanción superior a la que realmente les correspondería si se toman en cuenta las distintas penas establecidas para las diversas formas en que puede ser atacado el mismo bien jurídico y el diferente grado de peligro o de daño que puede resultar de la forma de ataque por parte del particular al Estado al realizar las diversas conductas propuestas.

Desde luego señalamos que al no revisarse en forma integral la legislación fiscal quedan diversos artículos afectados y contradictorios, incluso con la reforma de otros, como es el caso del artículo 92 Fracción I del Código Fiscal Federal, ya que dicha fracción hace nugatorio el principio de estricta aplicación de la ley penal y más de la fiscal, cuando ordena que aún sin que exista firme resolución que determine un Crédito Fiscal; y se encuentre en trámite los recursos de ley, permite por oposición al principio de certeza jurídica y aún SUBJUDICE la probable existencia del crédito fiscal, que la autoridad hacendaria formule la denuncia penal respectiva contra el contribuyente, situación que también viola la constitución.

También se evidencia en el presente trabajo que la Fracción II del artículo 92 establece la oportunidad que tiene la autoridad fiscal para que en un caso de incertidumbre y sin prueba plena, (PUDO SUFRIR PERJUICIO), supuesto en el cual sin certeza jurídica se inicia la denuncia contra el contribuyente, afectando la seguridad jurídica consagrada por el artículo 14 constitucional y más lo dispuesto del artículo 16 constitucional

ya que sin tener integrados los elementos del tipo penal y sin tener acreditada la probable responsabilidad del indiciado se inicia un procedimiento en su contra.

Así el legislador tipificó mediante adiciones y reformas los tipos específicos del artículo 109 del Código Fiscal Federal, incluyó conductas que lesionan un bien jurídico que no es tan importante o que no siendo el mismo bien jurídico incluso de menor importancia, tiene la misma sanción si se considera que la pena no puede ir más allá de lo que corresponde como justa retribución de la culpabilidad; protegida ésta al exigir que se determinen claramente los tipos penales (*nullum crimen, nulla poene sine lege*); que las leyes penales no tengan efectos retroactivos y que se excluya cualquier tipo de analogía en la aplicación de la ley, así estaría adecuada la conducta a la sanción.

La pena debe ser proporcional al ilícito cometido y al daño causado; en esa razón, el peor de los excesos estará constituido por las sanciones que castigan conductas que carecen de contenido de culpa, como son aquellas en las que se considera que derivan de un mero error, por ejemplo el considerar la planeación o planificación fiscal delito o una simple figura jurídica como medio del abuso de la ley para minimizar el pago, y que legalmente sea permitido por el derecho; así la imposición de la pena y señalando la función retributiva, implica para García Domínguez:

- a) - restablece el orden jurídico.
- b) - expresar el reproche de la sociedad.
- c).- reafirmar la fuerza y autoridad de la norma jurídica.
- d) - descalificar pública y solemnemente el hecho ilícito.

Considerando además que hay otras formas en que se manifiestan las consecuencias jurídicas del incumplimiento de las obligaciones fiscales y a las que recurre el Derecho Tributario para sustentar y asegurar su eficacia; por una parte, se tiene la ejecución coactiva, los recargos y los gastos de ejecución para reparar los daños y para indemnizar los perjuicios y, por otra parte, está la pena privativa de libertad, además considerar la actualización con motivo de los cambios de precios en el país...”¹²³.

El mismo autor señala que las sanciones económicas en general previstas en el Código Fiscal Federal por omisión de impuestos, resultan excesivas, de aquí deriva la crítica al tipo específico actual de la defraudación fiscal, el cual siendo ambiguo, viola la constitución y el derecho de los contribuyentes, ya que actualmente el fisco puede por concepto de sanción económica, imponer más de ocho veces el impuesto omitido considerando que la autoridad fiscal cobra el impuesto omitido, la multa en porcentajes hasta de un tanto del impuesto omitido o más inclusive, actualización, recargos y gastos de ejecución.

Y como consecuencia de la imposición de sanciones excesivas se origina la violación de garantías individuales aclarando que el tipo penal de la defraudación fiscal es ambiguo si desconoce los fundamentos teóricos de las penalidades, refiriendo que para García Domínguez las causas de las multas excesivas son las siguientes:

- a) - El desconocimiento de los principios teóricos reguladores de las multas fiscales.
- b).- El desconocimiento de la técnica legislativa en esta materia.
- c).- El deseo de alcanzar una exagerada prevención general y especial.
- d).- El espíritu de venganza contra los infractores fiscales, que anima a quienes preparan u ordenan la preparación de los proyectos de leyes fiscales....”¹²⁴.

¹²³ Op Cit García Domínguez Págs 411-416.

¹²⁴ Op Cit. García Domínguez Págs. 417-418

La pena siempre tratará de prevenir que se ejecuten las conductas que prohíben las infracciones fiscales, por medio de la intimidación, y gradualmente será más severa, cuanto más grave sea el injusto que trata de evitar, al respecto el Derecho Penal señala varias soluciones, al plantear las fases de la adecuación de la multa al sistema legal.

Así, cuando se previene una multa en la fase legislativa; el legislador considera sin duda el acto o conducta a prevenir, debe equilibrar el ilícito y la imposición de la multa para que sea justa la relación entre la infracción y el infractor, esto permite que en la ejecución material se aplique en sus términos la sanción; aquí radica la importancia de establecer tipos adecuados, una ley concreta y clara sin dejar lugar a dudas o ambigüedades en la defraudación fiscal.

En esta fase se realizó la adecuación de la ley en dos vertientes, la cualitativa en la que se atiende el nivel de antijuridicidad, que depende principalmente de la importancia del bien jurídico lesionado por ello, refiere García Domínguez "...las infracciones fiscales deben estar sistematizadas de acuerdo a los bienes jurídicos que se trata de proteger, estableciendo una escala valorativa que clasifique estos en orden a su importancia decreciente..."¹²⁵.

Cuanto más importante es el bien jurídico protegido, mayor relevancia tiene su lesión, mayor es el grado de injusto y de culpabilidad, y por lo tanto mayor debe ser la pena con la que se conmina la conducta respectiva, dejando claro que la defraudación fiscal es diferente a la elusión, la evasión y la simulación por ello se debe concretar la modificación a la ley.

¹²⁵ Op Cit García Domínguez. Pág. 391.

Cuando se requiera sancionar con tipos agravados o privilegiados, también el legislador debe de considerar e imponer en su caso infracciones a las conductas que no lesionan bienes jurídicos importantes o que no son graves en su afectación, así como las conductas que se consideren cometidas al amparo del error y que en su caso pueden quedar reparadas a satisfacción del Estado mediante el pago de la reparación del daño y la indemnización del perjuicio.

La manera cuantitativa de la pena la ejecuta el legislador al imponer límites mínimos y máximos de las multas de los que se deberá rescatar en la parte ejecutiva, la estimación de la mayor o menor culpabilidad y de la responsabilidad, para lo cual deja al órgano juzgador la premisa de evaluar las circunstancias del caso concreto; así para determinar el rango de la multa, como sus límites mínimos y máximos, los debe determinar el legislador en atención a la CALIDAD DEL BIEN JURIDICO, LA REPERCUSION SOCIAL QUE TIENE Y SU REPARABILIDAD.

La manera de señalar las multas por la importancia del bien jurídico afectado y graduar las multas: debe de acompañarse del tipo específico a que se refieren, es decir, indicar las reglas generales que se han de aplicar para graduar la responsabilidad, según el grado de culpabilidad y las circunstancias de ejecución del acto, así el juzgador podrá elegir la magnitud en cada caso, - desde luego en cada etapa del caso se pone de manifiesto que debe, la autoridad administrativa o judicial, de motivar y fundar la infracción y la sanción -. lo que implica conforme a la aplicación estricta del derecho evaluar las agravantes o atenuantes de la conducta y su valor en relación con la culpa para que ésta trascienda en la pena.

Para García Domínguez una adecuada legislación positiva en el orden fiscal debe considerar las circunstancias que ordinariamente precedan o acompañen la ejecución

de la conducta ilícita, así pueden ser OBJETIVAS, las que se refieren al hecho que constituye la infracción, y SUBJETIVAS las que se refieren al actuar del infractor y son las siguientes:

las circunstancias objetivas son:

- 1.- *Cualitativas, concernientes a la calidad, esto es, a la naturaleza y especie de la ilícita conducta: acción u omisión.*
- 2.- *Instrumentales, tocante a los medios empleados; por ejemplo la violencia, la insidia, el engaño.*
- 3.- *Temporales, relacionadas con el tiempo y la ocasión.*
- 4.- *Espaciales, (nosotros las llamaríamos territoriales), inherentes al lugar.*
- 5.- *Consecuenciales, que tienen relación con la magnitud del daño o del peligro resultado de la infracción.*

Las circunstancias subjetivas son:

- 1.- *Cognoscitiva-volitivas, atinentes al dolo o a la culpa y a su intensidad.*
- 2.- *Personales, condiciones y cualidades del sujeto en tanto que ser humano, como su edad, su educación, capacidad económica, vida personal, familiar y social, etc., y en relación con la tendencia del sujeto a cometer infracciones, esto es, que de ellas puede inferirse un criterio de su peligrosidad ¹²⁶.*

Tales consideraciones son válidas y ciertas si además se toma en cuenta el entorno social del delincuente y específicamente que las conductas fiscales requieren siempre de la ejecución alternativa de otros delitos que involucran siempre a otros sujetos; asimismo, si se toman en cuenta los elementos de personalidad en el modo de ser del agente, como la educación y cultura en la que se desenvuelve, para distinguir a los que siempre tienen una conducta maliciosa de los que no la tienen y por tanto es menor es menor su culpabilidad

¹²⁶ Cfr Op Cit García Domínguez. Págs. 394-395.

El hecho de que el legislador no haya precisado el tipo de la defraudación fiscal, conlleva a que forme un tipo ambiguo por relacionarlo con otras conductas que no son defraudación fiscal, es decir, que al momento de legislar nunca se tomó en cuenta la teoría de la pena, lo que encierra un error legislativo ya que no se debe de perder la visión respecto de la adecuada imposición de una sanción pues ésta deriva de la estricta interpretación del tipo de conducta que se pretende evitar.

En la fase de juzgamiento e imposición de la sanción de la que se encarga la autoridad fiscal, se debe de adecuar la sanción considerando y valorando los hechos, para imponer la que considere entre la mínima y la máxima establecida se debe fundar y motivar la resolución enumerando las circunstancias objetivas y subjetivas del ilícito, para valorar las atenuantes y agravantes, es decir, en una aplicación correcta del artículo 16 Constitucional, el órgano de la Administración Pública está obligado a señalar por escrito si se ha cometido la infracción, el responsable y la pena correspondiente; en cada situación debe de motivar y fundar la infracción, todo esto según la específica responsabilidad del infractor.

La fase de ejecución también corresponde a la Administración Fiscal, ya que la ley la faculta para cobrar o condonar las sanciones.

La ambigüedad del tipo penal de la defraudación fiscal se debe a que el legislador hizo crecer la culpabilidad que se tenía establecida, para subsanar las lagunas de la ley fiscal; así, la imposición de penas se formula sin razonar lo grave de las imposiciones analógicas; crecen los supuestos jurídicos y lógicamente el tipo genérico se desvalorizó, pues dicha actividad legislativa trascendió en la amplitud del tipo, no obstante en la realidad siempre se consigna por los elementos del tipo penal genérico, destacando que la autoridad

judicial siempre aplica por ello el artículo 108 del Código Fiscal Federal, actualmente la defraudación fiscal es ambigua porque señala otras conductas que no son estrictamente defraudación fiscal y por tratar de cumplir los requisitos procesales y procedimentales, o quizás para salvar las garantías constitucionales, simplemente se agregaron conductas a la misma infracción sin importar que fueran diferentes su gravedad e intención y desde luego su sanción; sin realizar un verdadero estudio y sancionar estas conductas considerando todos los elementos para que se integraran como infracciones o delitos, según su caso.

La característica que define a la defraudación fiscal, lo es la configuración precisa de la conducta señalada en la norma, es decir el tipo; para la figura en estudio existe el siguiente criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

DEFRAUDACION FISCAL, DELITO DE, TIPO GENERICO Y TIPOS ESPECIFICOS. SU DIFERENCIA. Segundo Tribunal Colegiado del segundo Circuito. Amparo Directo 628/92. Miguel Pizzuto Zamanillo. 17 de Noviembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Pérez González. Secretario: Fernando Ceja Cuevas.

Esta tesis señala que existe una diferencia en los artículos 108 y 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación ya que son diversas conductas descritas con la misma finalidad, aduce que se comete el mismo delito con diferentes mecanismos, acepta que de la comparación de los dos tipos delictivos no se advierte que el artículo 108 citado contenga una norma principal y el 109 fracción I, una norma subsidiaria de menor gravedad, puesto que en ambos tipos el bien jurídico es el mismo pero la gravedad es idéntica como lo denota la igualdad de las penas, principalmente se acepta que existen diversas conductas con la misma pena y que la relación que guarda el artículo 108 con el 109 sólo es de general a

especial ya que cuando se conozcan conductas que no están en las específicas del 109 se aplicará siempre el 108: lógicamente los magistrados del Tribunal no consideraron que son diversas conductas, diversos modos de ejecución, diversa intención y no se estudió a fondo la teoría de la pena, para adecuar una pena a cada conducta específica.

Nos adherimos al criterio con las siguientes reservas: la primera es que no se quiso llamar por su nombre a las conductas, por tanto se **EQUIPARO**, pero aceptando la diferencia de las conductas y se sostiene su fundamento en forma equivocada al señalar que la gravedad de las conductas da la igualdad de las penas, punto que nos confirma que la certeza de la amplitud del tipo nunca tuvo un sustento jurídico serio que lo legitime, es decir que nunca se analizaron, distribuyeron conforme a las reglas de la imposición de las sanciones, y nunca se aplicaron conforme a derecho las sanciones a la conducta que efectivamente se efectuó por el contribuyente; en segundo lugar se tiene una legislación viciada por deficiencias de técnica jurídica que no se analizó en el fondo, ya que de por sí las conductas tienen diferencias de gravedad y diferencias en su ejecución, por ello son y deben ser diferentes sus penas.

Si el tipo penal y sus agravantes o atenuantes son otras conductas, no está correcta la adecuación legislativa, además las adiciones se generaron sin técnica jurídica, por tanto, hay un vicio irreparable, el que no coincide la conducta con la pena por lo que el criterio está mal encausado ya que deviene de una espuria adecuación ilegal del Derecho Fiscal.

Lo bueno de este criterio es que admite que existen diferentes medios de ejecución, o sea diferentes conductas para el mismo delito, diferentes conductas con igualdad de penas, diversas conductas para el mismo bien jurídico y raramente considera la gravedad de las dos como idénticas, cuando no existe esta similitud en estricto derecho.

Al considerar diversas conductas como un mismo delito, la defraudación fiscal, la conducta prohibida no queda perfectamente delimitada, no describe con precisión el tipo, no es por tanto clara e inequívoca, por ello el contribuyente obligado no conoce anticipadamente la materia de la prohibición; por esto se incumple con los principios constitucionales de legalidad en materia penal y de exacta aplicación de la ley Penal, generando incertidumbre e inseguridad jurídica, y este problema surge a partir de que las adiciones y reformas no se realizaron con apego estricto al derecho, pues la Constitución prohíbe que se hagan aplicaciones analógicas de la ley o imponer penas por mayoría de razón y siempre se debe someter al principio de legalidad.

Los elementos que integran la figura de defraudación fiscal regulada en el artículo 108 del Código Fiscal Federal, son los siguientes:

- a).- **La conducta:** es el engaño o aprovechamiento del error.
- b).- **El resultado:** es la omisión total o parcial del pago de alguna contribución obteniendo un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal.
- c).- **El nexo causal:** es la relación entre los dos elementos anteriores, ya que la conducta es la causa generadora del resultado, existe un nexo causal entre la actividad engañosa o el error aprovechado y el resultado, omitir el pago u obtener beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

d).- **Resultado material:** será el omitir total o parcialmente el pago de una contribución y/o la obtención de algún beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; ventajas económicas cuya obtención puede ser cualquiera, pues no existe ninguna enumeración o limitante establecida en la ley, siempre y cuando sea mínima o máxima será cometida como *delito de defraudación fiscal*.

e).- **Relación de causalidad:** es el engaño o aprovechamiento del error y la omisión parcial o total en el pago de alguna contribución, así como la obtención de algún beneficio económico en perjuicio del Fisco Federal; deben concurrir todos estos elementos integradores del delito para que los primeros deban ser necesariamente la causa productora de los segundos.

Es preciso señalar los elementos integradores de los tipos penales con claridad y precisión para que en la norma exista la certidumbre y seguridad jurídica para los gobernados: la existencia del tipo y la determinación de la tipicidad, son los medios idóneos para el cumplimiento exacto y preciso del principio de legalidad.

El tipo penal debe describir con exactitud y completamente la conducta, activa u omisiva, reprimida, así el órgano jurisdiccional está en posibilidad de determinar con precisión si la conducta que se valora encuadra exactamente en la conducta descrita por el tipo, sin dar lugar a interpretaciones o juicios que complementen el tipo aplicado.

Cuando el legislador establece tipos abiertos, es decir, son tipos elásticos en los que hay una ampliación en la facultad del juzgador, en aquellos no se describe una conducta prohibida en su integridad, sino que el juzgador en el momento de aplicar la ley es el que debe completarlos, en este momento debe generar el proceso de integración del delito,

sin ningún parámetro objetivo, sino de acuerdo a su apreciación subjetiva, por tanto se genera inseguridad jurídica en perjuicio del autor de la conducta.

Ejemplo claro del tipo abierto lo constituye la fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal Federal, que señala lo siguiente:

“Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación

fiscal, quien:

“... IV.- Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”.

Como podemos ver, dicho precepto no señala el resultado de la conducta tampoco dice si es o no delictiva, pero lo más grave es que el legislador se abstuvo de señalar con precisión la conducta -acción u omisión-, reprochada y por ende reprimida por el tipo, lo que genera incertidumbre e inseguridad jurídica, pues la autoridad fiscal puede tomar cualesquiera de los actos del contribuyente, calificarlos y determinar una defraudación fiscal. En este tipo, no se localiza el verbo rector de la descripción típica, tampoco se identifica la concreción de lo que es antijurídico, menos aun se advierte cual es la materia de prohibición, no se señala ni a qué tipo de operaciones se refiere, ni establece el parámetro normativo de la conducta contraria al orden social objeto de la represión; incluso tipifica la simulación cuando se trata de una conducta diversa a la defraudación y la equipara imponiendo una sanción idéntica, precisamente de ello deviene la ilegalidad comentada.

La imprecisión de la descripción de la conducta antijurídica, limita la posibilidad de determinar objetivamente y bajo un marco predeterminado, si el hecho valorado encuadra exactamente en el tipo en mérito, de tal manera que la determinación de

la tipicidad, no tendrá únicamente como fundamento la descripción legal contenida en el precepto legal en análisis, sino un criterio subjetivo que tendrá que deducirse de la ley.

Cuando señalamos que el tipo de defraudación fiscal es de resultado y que se consuma con la omisión en el pago de alguna contribución o con la obtención de un beneficio indebido, con perjuicio en el patrimonio del Fisco Federal y que contrariamente, en el tipo abierto en estudio, no requiere la causación del perjuicio al fisco, **SINO UNICAMENTE EL MERO PROPOSITO** de obtener un beneficio indebido; desde luego que no existe justificación alguna para imponer la misma pena, pues no son las mismas conductas, son tipos diferentes, se integran y causan un daño diferente, además de que se impone una sanción desproporcionada, exige que la autoridad aplique criterios o que utilice *en forma equívoca su criterio, ya que la decisión definitiva de aplicar o no este tipo es facultad discrecional de la autoridad fiscal, y eso es ilegal; ya que no define la conducta ó la condición precisa del FRAUDE y referir la intención, circunstancia subjetiva difícil de acreditar por la autoridad, pues debe ser una prueba directa y como dicho ordenamiento no especifica cuando, como o a que conductas se tomaran como simuladas o a que contratos y los casos en los que se permitirá que los revise la autoridad para que determine la simulación y su equiparación, se considera que esta mal regulada y que atenta las garantías constitucionales del contribuyente.*

Este tipo se agrego al Código Fiscal de la Federación sin ninguna técnica jurídica, incluso contradice los fundamentos del Derecho Penal, ya que constitucionalmente se requiere que previamente se haga la comprobación del delito, pero este tipo en estudio califica de delito a una mera intención - el propósito-, lo que contradice al artículo 22 constitucional, y como señalamos en capítulos anteriores esto significa que conforme lo establece el artículo 168 párrafo II del Código Federal de Procedimientos Penales "...El

cuerpo del delito se tendrá por comprobado cuando se acredite la existencia de los elementos que integran la descripción de la conducta o hechos delictuosos, según lo determina la Ley Penal. Se atenderá para ello, en su caso, a las reglas especiales que para dicho efecto previene este Código...”; también la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto señala su criterio con la siguiente jurisprudencia visible en la página 978 del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación de 1917 a 1988, segunda parte, Salas y tesis comunes, volumen I:

CUERPO DEL DELITO, CONCEPTO DE.- Por cuerpo del delito debe entenderse el conjunto de elementos objetivos o extremos que constituyen la materialidad de la figura delictiva descrita concretamente por la ley penal.”.

Más aun, el artículo 16 constitucional señala en su segundo párrafo que “... no podrá librarse orden de aprehensión sin que proceda... y existan datos que acreditan los elementos que integren el tipo penal y la probable responsabilidad del indiciado...”; como podemos observar las adiciones motivadas o no, nunca tuvieron un cimiento teórico-jurídico, es decir no se estudiaron en estricto derecho todos y cada uno de los aspectos que concurren en la figura penal prevista, que son importantes porque se pone en juego la libertad personal.

En atención a los aspectos jurídicos de relevancia, todos influyen en el diseño, organización y ejecución de un tipo penal, son parte del derecho y se plasman en el *orden jurídico*; la amplitud de la que hablamos hace nugatoria la aplicación del derecho, es por eso, y lo probamos, que la delimitación, previa identificación y unificación estricta en el derecho de las figuras jurídicas de la EVASION, ELUSION y SIMULACION, proporcionarán los elementos para robustecer el Derecho Fiscal y precisarán la defraudación

fiscal: con una visión clara del derecho y sus consecuencias, los contribuyentes deberán observar y meditar la ejecución de sus actos.

La teoría señala además que también se comete dicho delito mediante EL APROVECHAMIENTO DEL ERROR; lo que se llama delito de comisión por omisión u omisión impropia, lo cual se identifica cuando se produce un resultado material prohibido a través de una inactividad, el aprovechar el error no sólo es simular la realidad, sumergir en el error a su víctima, si disimula dicha realidad e impide con su actitud que la víctima salga del error en que por su mentalidad, distracción o torpeza se encontraba sumida, pudiendo ser que el error se encuentre ya preexistente en la mente de la víctima, es decir estime algo falso como real, que tenga una mala o equivocada apreciación de lo que realmente sucede; aquí el agente del delito realmente conoce por un lado la realidad y por otro la falsa versión que tiene la víctima, de esto saca ventaja o aprovecha este error.

Atinadamente encontramos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene un criterio acorde con el Fraude cuando el elemento para integrarlo es el aprovechamiento del error. criterio que sirve para diferenciar la conducta de la defraudación fiscal de otras ya expuestas en nuestro trabajo:

“FRAUDE PARA QUE SE INTEGRE EL ELEMENTO APROVECHAMIENTO DE ERROR, ES NECESARIO QUE EL ACTIVO LO CONOZCA, ANTES O AL MOMENTO DE LA OBTENCION DEL LUCRO”. Amparo en revisión 297/90. Francisco Contreras Díaz. 27 de Septiembre de 1990. Unanimidad de Votos. Ponente: Enrique Dueñas Sarabia. Secretaria: Irma Salgado López. Sostiene la misma Tesis: Amparo Directo 536/90. Alejandro Huesca González. 21 de Febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Gerardo Ramos Córdoba. Secretario: Marcos Antonio Arriaga Eugenio. Primer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. Tomo VII. Mayo de 1991, Pág. 204.

Debemos señalar que la figura de la defraudación fiscal está mal regulada por lo amplio de las facultades discrecionales, como en el caso de la utilidad presuntiva, y el dolo, y lo amplio del concepto contra la simple prevención que utiliza la autoridad fiscal para determinar el dolo, en ambas cuestiones se manejan situaciones que amplían las estrictas disposiciones legales sobre las que se debe conducir la autoridad.

El sistema jurídico aplicado al Código Fiscal de la federación no es acorde, considerando que el orden jurídico-lógico de las cosas siempre será conforme a derecho, ya que se opone el Código Fiscal de la Federación al orden Penal, en razón de que no se realizaron los estudios doctrinarios necesarios para proponer las figuras jurídicas precisas y adecuar su sanción conforme a la realidad legal y al entorno sociocultural del país, prueba de esta situación es de forma contundente el siguiente criterio jurisprudencial en relación al "dolo", el cual consideramos señala que no hay forma de acreditar sino mediante pruebas fehacientes la actitud dolosa, cuando la propia evasión o defraudación debe señalar las conductas que considera agravan el delito; porque ya de hecho conforme a la doctrina es un delito doloso y se pasa la carga de la prueba a la autoridad, por la razón de que, actualmente no se estima en el Código Fiscal de la Federación ni al dolo ni a la mala fe como elementos constitutivos del delito de fraude, como sería en la materia penal, y como tampoco se cualifica de manera integral la conducta y las sanciones a las infracciones previstas, las cuales no son acordes a la realidad, luego entonces se propone la revisión integral de este concepto jurídico, ejemplo de ello es la siguiente tesis emitida por nuestro más alto Tribunal:

DOLO EN LA EVASION DE IMPUESTOS. Si en un caso la propia autoridad fiscal responsable, ahora recurrente, aceptó que no existía negligencia o dolo por parte del quejoso, es obvio que no es aplicable al caso la fracción V del artículo 230

del Código Fiscal, puesto que es de explorado derecho que la intención dolosa, cuando es elemento constitutivo de una infracción debe probarse por hechos positivos. Amparo en revisión 6881/59. Fernando Lira N. 16 de Noviembre de 1961. 5 votos. Ponente: Franco Carreño.

De igual manera el legislador no realiza el estudio relativo a la DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA BASE DEL IMPUESTO, ya que si lo hubiera hecho, integrando el derecho en su conjunto (todas sus ramas), otra situación esperarían los contribuyentes. Otro criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación nos aclara este punto, la defraudación fiscal no puede, en términos estrictos, convertirse en delito cuando se apoya en cálculos promedio y presunciones si la autoridad establece un adecuado método de investigación que también se puede señalar conforme a derecho la auditoría que resulte aproximará los datos necesarios para fundar y motivar la defraudación o la evasión, puesto que el criterio determinó así dicha situación y es visible en la siguiente tesis:

EVASION DE IMPUESTOS. INGRESOS MERCANTILES.

Revisión fiscal 437/61. Brocados y Gasas, S.A.. 2 de Febrero de 1962. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramirez.

Esta tesis señala que existen varios medios para determinar la existencia de la evasión y no acepta que se haga por simples cálculos promedio de utilidad bruta, ya que sería fundar en simples promedios y en presunciones que no pueden llevar a la certeza acerca de la existencia de la evasión fiscal y mucho menos a la precisión de la cuantía de esa pretendida evasión. por eso considera que no es adecuado el sistema que utiliza la autoridad fiscal para determinar por este medio la utilidad; desde luego que si se tomaran los avances jurídicos de otras áreas del Derecho se podría integrar un sistema de información e

investigación adecuado para que la autoridad determinara con un alcance de precisión la utilidad de los contribuyentes.

V.4. SU INCONSTITUCIONALIDAD.

Como se señaló anteriormente, los límites impuestos primeramente a los deberes que deben cumplir todos los ciudadanos de este país son los que proclaman las obligaciones para con la administración, la primera de ellas es la obligación de pagar los impuestos y derechos que las legislaturas federal o local aprueban para cumplir con el presupuesto anual, e implícitamente se contiene la prohibición a defraudar.

La figura jurídica de defraudación fiscal tiene como principio básico los bienes jurídicos que señala la Constitución, ya que no puede rebasar ni extralimitar los lineamientos precisos de la misma los cuales son de orden general y abstracto y por ende aplicables a todos los actos de gobierno.

La Constitución limita la actuación de las autoridades en primer lugar mediante las garantías constitucionales, y luego a través de reglas estrictas, que de manera particular deben regir en todo procedimiento administrativo y penal para que como acto de gobierno no sobrepase o impulse desordenadamente el poder de la Administración, por último está garantizada la actuación del Ejecutivo, mediante la imposición estricta de reglas para el manejo de medios coactivos, normas que contempla una adecuada tipicidad y un proceso debido esto es la aplicación de normas penales estrictas, tanto en el derecho sustantivo como adjetivo.

Podemos enumerar las garantías constitucionales que prevén una adecuada defensa, una imposición adecuada y estricta, un buen juicio y por las cuales la Administración no puede llegar a más de lo que le es permitido, redundando en que nadie puede ser privado de la libertad, sino mediante juicio seguido ante tribunales previamente establecidos en los que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; igualmente, la prohibición en los juicios de orden criminal, de imponer por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata, como se menciona en el artículo 14 constitucional; así como la legalidad y seguridad jurídica contempladas en el artículo 21 de la Carta Magna, donde se señala que la imposición de las penas es competencia de la autoridad judicial y se dan las bases para su ejecución; sin embargo, los delitos fiscales no guardan el orden estricto de la ley o por lo menos no son aplicados en los códigos fiscal federal y penal vigentes.

En efecto, el artículo 73 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que es competencia del Congreso de la Unión legislar respecto de delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse; ahora bien, ante la existencia de la ley que precisa la conducta típica y la sanción aplicable, debe de considerarse la exactitud en la aplicación, situación que por fuerza debe valorar un juez, quien permitirá que el presunto responsable alegue y acredite su inocencia.

Concluimos que todas las garantías de seguridad jurídica y de orden legal protegen al gobernado de cualquier exceso o desvío de poder que en algún momento pueden incurrir los órganos estatales es decir la Constitución procura el bien de los gobernados.

Por tanto de nuestro estudio encontramos que la defraudación fiscal sí se encuentra dentro de los supuestos de inconstitucionalidad, no respeta las garantías de seguridad jurídica y las de legalidad, ya que no puede ser legal una fórmula establecida en la ley, la cual no tiene una certeza jurídica y no contiene los elementos teóricos fundamentales del derecho y su aplicación exacta dentro del sistema jurídico, tampoco es exacta cuando se imponen sanciones exageradas, no se señalan con precisión las conductas, y menos se precisan conforme a derecho las sanciones correspondientes, de facto son inconstitucionales los artículos 108 y 109 del Código Fiscal Federal, porque excesivamente y a “criterio” de la autoridad se impone la misma sanción a diversas acciones y variados supuestos jurídicos.

Del análisis vertido se señala que es necesario que el juez tenga bien definido el tipo penal, la sanción aplicable y la conducta que la causa, para que aplique su criterio al analizar los elementos que constituyen el tipo penal y hagan probable la responsabilidad del enjuiciado y se indica que también existen las MODIFICATIVAS O CALIFICATIVAS de las que debe también resolver, cuando el delito de defraudación llama calificativas a otros tipos penales que integran otras conductas y por tanto merecen mayor o menor penalidad, por ello es inconstitucional, porque debe ser clara y no aplicar ninguna pena por analogía o mayoría de razón.

Hay inconstitucionalidad porque no se precisa el tipo penal estricto, adecuado a la sanción, con sus elementos bien definidos, no se especifica si existe un tipo complementado, subordinado o calificado, no se incluyen o formulan en forma precisa las modificativas o calificativas de dicho tipo penal, por ello no se puede señalar que el tipo penal del delito de defraudación fiscal sea constitucional, porque transgrede las garantías constitucionales, ya que no permite conocer al probable infractor sus obligaciones, mucho menos las consecuencias de sus actos, y permite en todo caso que la autoridad administrativa

encamine a su conveniencia los actos del contribuyente, interpretándolos todos ellos como delito, lo que es injusto, más aún permite que interprete todas las conductas sin importar cuantías o mecanismos de ejecución y se imponga a todos la misma sanción, porque se dice que todos los delincuentes merecen, por cualquiera de sus conductas, la misma sanción y eso no es el objeto y fundamento del derecho; de hecho existe una equiparación técnica entre los supuestos del artículo 108 y los que refiere el 109, ambos del Código Fiscal Federal, pues de diversas conductas, incluso a la mera intención se le aplica una penalidad idéntica.

V.5. LA IMPORTANCIA DE DEFINIR Y ESPECIFICAR EL TIPO PENAL EN CASO DE EVASION, ELUSION Y SIMULACION, USO ABUSIVO DEL DERECHO Y PLANEACION FISCAL

Como se analizó, la defraudación fiscal involucra de manera flagrante al Derecho y a la Constitución, en forma específica al Derecho Fiscal - Penal existiendo otros tipos de acciones y por tanto diferentes delitos que previo análisis y correlación teórico-práctica debe de señalar el legislador en el Código Fiscal Federal y en los respectivos Códigos Penal y Procesal Penal, y que son las conductas que señalamos al rubro, para así reflejar la realidad y transparencia constitucional que hemos heredado.

En cuanto a la EVASION toda vez que se trata de conductas fraudulentas u omisiones violatorias, con el fin de eliminar o disminuir un impuesto, la conducta es omitir o declarar con falsedad; es específica en cuanto a que la conducta señala una especie del género defraudación ya que señala la acción de salirse o escaparse de la obligación tributaria, desde luego sí hay diferencia en el grado de intencionalidad del contribuyente y hasta podríamos señalar que una, la primera, es el mecanismo de ejecución de la segunda;

sin embargo, no por ello se deben confundir ya que la intención directa de la evasión hace que el agente actúe con dolo y mala fe.

El sistema impositivo reacciona de diversas maneras en contra de la planeación fiscal lícita o ilícita; mediante la sanción o presunciones legales, a las ficciones de derecho, que utilizan los contribuyentes precisamente con la tipificación de la conducta como delito, incluso mediante la interpretación del sentido económico de la norma, lo que no maneja la ley actualmente pues esta posibilidad la legislación no la contempla en México.

Retomando lo que en los capítulos anteriores hemos señalado, el tipo penal, en el supuesto que se considera castigable, es la descripción legal del delito, y la probable responsabilidad es la representación de la volición (manifestación de voluntad), a su vez esta manifestación externa es consciente y espontánea y se ve reflejada en la modificación de la realidad.

En consideración a estos conceptos tenemos que correlacionar en forma congruente los tipos que debe contener el Código Fiscal Federal, así el autor García Domínguez nos señala que para estructurar el tipo penal en cada caso se tienen que "...establecer los tipos legales de las infracciones fiscales, debe limitarse a dar una mera descripción objetiva, escueta. debe evitarse que se inmiscuyan elementos de imputabilidad, culpabilidad y antijuridicidad; pero pueden incluirse elementos subjetivos y modalidades de la conducta. En el análisis de las figuras típicas de infracciones fiscales encontraremos fundamentalmente, el núcleo constituido por el verbo, puede haber además, referencias al sujeto activo, al objeto, al lugar, o a la ocasión y a los medios de ejecución..."¹²⁷.

¹²⁷ Op. Cit. García Domínguez. Págs. 172-173.

Los elementos esenciales antes señalados, se incluirán en los tipos motivo de estudio. así que también debemos dejar en claro que las obligaciones fiscales consisten en un pagar, un hacer, un no hacer y un tolerar, entonces el verbo que constituye el núcleo del tipo será el mismo que se usa para describir la obligación pero precedido de una negación, si la obligación es de hacer o tolerar; o se usará otro verbo que contradiga la conducta obligada, según sea el caso.

Con todos estos elementos estudiados insistimos el tipo de delito de defraudación fiscal está mal redactado, tiene mala técnica jurídica; apoya este criterio la Doctora Mabarak Cerecedo, quien señala que "...el régimen de derecho, el debido orden jurídico y correcto proceso legal se caracterizan por integrar un sistema congruente, jerarquizado y eficaz, de normas que al mismo tiempo que mantienen o restablecen el orden social, provee los medios o instrumentos necesarios que organicen la legalidad de la función pública.."¹²⁸

Ante la insistencia de que se logre la unificación legislativa y se plasmen normas acordes al derecho, que contemplen todos sus objetivos, se debe de considerar la modalidad de acción, para señalar adecuadamente el tipo penal, esta modalidad abarca las condiciones que deben darse en la persona del sujeto que el hecho que realice pueda imputársele, y puede modificar la calidad del sujeto activo, así la norma requerirá que el sujeto cumpla una determinada condición jurídica distinta a la del contribuyente ordinario por ejemplo notarios, jueces y funcionarios, sujetos que tiene establecidas otras obligaciones fiscales. cuyo incumplimiento configura de por sí la infracción.

¹²⁸ Op. Cit Mabarak Cerecedo. Pág. 128.

Incluir en el tipo penal las modalidades que en la acción ejerce el sujeto activo es importante, así el tiempo, el lugar, la ocasión y los medios de ejecución figuran en la estructura de la figura típica, como atenuantes o agravantes; otras veces se incluye, en la descripción del tipo, elementos normativos como partes esenciales de la acción, que exigen una especial valoración de la situación de hecho, aun cuando estos elementos obliguen a la autoridad a ejecutar un juicio cognoscitivo de una concreta situación de hecho, juicio que en todo caso interesará desarrollar a un juez, pero que es importante que la norma fiscal especifique para que sean retomadas al momento de aplicar la sanción corporal correspondiente.

Otro aspecto importante que se debe considerar es cuando las infracciones son de daño o de peligro, es decir, las primeras se ejecutan con una acción que transgrede la realidad, como lo sería incumplir la obligación de pagar, las segundas consisten en el incumplimiento de las obligaciones formales de hacer, no hacer y tolerar, también influyen el dolo y la culpa; el dolo se da cuando la intención o propósito de eludir el pago de una prestación fiscal, la culpa se refiere a la teoría de la responsabilidad; así ésta se da en caso de negligencia u omisión en el cumplimiento de obligaciones formales, ambos supuestos son diferentes y no se deben confundir dolo con engaño ni culpa con peligro, ya que la teoría general de la responsabilidad de la que deriva la negligencia u omisión es bastante clara al señalar que el individuo debe de evitar los actos, poniendo la debida diligencia y cuidado en la realización de los mismos.

Como se dejó establecido en capítulos anteriores, hasta la fecha el Código Fiscal de la Federación no toma en cuenta las bases y teorías, consideraciones elementales que son la razón del Derecho Penal, como la imputabilidad, ni la teoría de la pena, sólo cuenta el resultado del suceso, para tratar de evitar la conducta sin estudiarla.

Dentro de estos elementos que tienen que tomarse en cuenta para las modificaciones -agravantes o atenuantes-, son la culpabilidad o retribución de la conducta realizada, ya que estas son premisas de la justicia fiscal-penal, esto deriva de la eficacia psicológica de la pena retributiva, es más que un análisis somero de la pena, es estudiar de forma profunda la culpa.

Incluso en consideración general, podemos señalar que el legislador debe tipificar determinadas conductas, que siempre tendrían un sustento formal en las pruebas que se aporten, incluso algunas conductas positivas serían permisibles, y establecer, desde luego, que basta que se pruebe una conducta atípica para que se tenga por probada por inferencia otra conducta diversa tipificada en mayor o menor grado, así el reproche legal será por obligación, cuando la ley exigía otra conducta y no la realizó, en la medida de la importancia de la pena y su reproche se considera la validez y aplicación de la misma.

La evasión está conformada por una o varias conductas fraudulentas u omisiones violatorias con el fin de eliminar o disminuir un impuesto, ya que se pretende escapar de la obligación ya conocida del pago mediante diversas conductas, primordialmente la omisión de lo que es debido; así la evasión no sólo se comete con dolo y mala fe, sino también con negligencia en el pago, con la aceptación del no pago, del no ejercicio de la acción, su voluntad se encamina con toda premeditación, alevosía y ventaja, tiene la ocasión de evitar el pago, ya que se conduce con dolo y mala fe desde el momento que le correspondía efectuar el pago y no lo ejecuta, es decir que se pone en mora o atraso, también cuando por no pagar se realizan otros delitos, como puede ser la falsificación y alteración de documentos, así como el fraude (diverso a la defraudación fiscal), como lo sería el ejecutar actos perniciosos con bienes propios para quedar en estado de insolvencia,

esta conducta es diversa a la defraudación, ya que en esta última el agente desde el momento de generar el impuesto, incluso antes, viene desarrollando conductas mal intencionadas, utiliza el engaño que, con todo el dolo y la mala fe, tiende a evitar o disminuir el pago, la evasión debe de ser penada ya que el agente ya sabe y conoce con precisión cuanto debe y decide que no quiere pagar, y aquí comienza a generar actos delictivos, incluso para no cubrir su obligación y frustrar la acción de la justicia tributaria.

Entre planeación fiscal y evasión fiscal, la diferencia es la ilicitud además en México no existe una unidad de términos como tampoco existe en la teoría razón alguna que impida que cada autor llame a las conductas con el nombre que quiera o las clasifique de acuerdo con los tan variados criterios; la planeación fiscal es la serie de actos jurídicos, contables, que tienden a disminuir o eliminar la carga tributaria, en la evasión se trata de esquivar el peso de las leyes fiscales, con diversos mecanismos, incluso se plantea la posibilidad de que se haga un manejo nefasto del Derecho para aparentar que los actos realizados están protegidos por éste y en el caso más descarado se ejecutan actos que simulan o definitivamente se muestran aquellos fraudulentos.

La **ELUSIÓN**, se identifica con la conducta que utiliza el agente con intención de defraudar, mediante la adecuación y mala utilización de los derechos, con el objeto de evitar que se genere el impuesto, así se utilizan medios no prohibidos por la ley, impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria o se minimiza el resultado, evitando entrar en el supuesto de ley, se pasa de lado de la obligación, sin participar en ella; para establecer el tipo penal adecuado y su penalidad se considera que es una actividad motivada por la maliciosa interpretación de evadir, a través del empleo de formas y posibilidades de adaptación de las estructuras del Derecho privado **QUE SON INADECUADAS PARA LA**

ACTIVIDAD NORMAL DEL CONTRIBUYENTE, pero válidas para evitar el pago, ya que se logra por el abuso de forma jurídicas como contratos.

Para considerar esta figura se tiene que establecer de manera precisa y con pruebas indubitables, el momento y tiempo de la decisión del negocio, del buen camino como el más o menos oneroso, la buena fe del contribuyente, que se refleja al ejecutar en tiempo y sin cometer delito alguno, que la operación sea clara -incluso formal si así lo requiere la ley específica- y por último que se compare con otros contribuyentes iguales, en ejercicio normal de competencia si fue una buena decisión y no había otros caminos menos onerosos. Se identifica con la defraudación porque en ambas todos los actos son con engaño, además con la elusión se generan diversos actos jurídicos que minimizan o evitan el impuesto, para que sea punible se requiere que se ejecute una vez conocida la obligación, que se utilicen formas jurídicas inadecuadas o que favorezcan a una persona distinta del contribuyente, para que se permita incluso a la autoridad fiscal utilizar medios de prueba indirectos que infieran la conducta, pero formalmente indubitables para evaluar y analizar las estructuras del Derecho privado generadas por el contribuyente, y de encontrarse espurias se aplicaría una penalidad menor a la de la defraudación fiscal, porque la intención carece de dolo y mala fe, y además en justicia se generaron diversos mecanismos que motivaron otros gastos e impuestos, es decir no se mintió en la obtención del ingreso sino que se desvió la utilidad.

Por lo que hace a la **SIMULACION**, coexisten el dolo y la mala fe en las actividades que ejecuta el contribuyente, una vez que conoce la base gravable y el impuesto; para generar esta actividad se realizan contratos y convenios que encubren los hechos generadores del tributo, por lo que resulta más crítica su situación formal, ya que se presenta engañosamente una situación legal como si en verdad existiera, cuando voluntariamente se

reclama algo que no es real, cuando existe disconformidad entre lo declarado y lo querido por los declarantes, con el único propósito de engañar, crear un negocio jurídico en donde no existe o es distinto al que ocultamente las partes han celebrado; por lo que corresponde a la autoridad probar el acto real que oculta la simulación bajo los siguientes supuestos:

a).- La conducta debe de mostrar actos encaminados a evadir el pago de lo que es debido en las operaciones normales, siguiendo con precisión las actividades desarrolladas por los involucrados

b).- La forma legal que se pretenda presentar y a la cual se le dio vida jurídica debe de simular, imitar o fingir la actividad natural de los involucrados; cuando esta actividad es ocasional se tiene que justificar su validez.

c).- La temporalidad en que se realizó el acto o se formuló, debe coincidir con la actividad normal del agente, de lo contrario estaría simulando y el principio criminalístico de correspondencia no se ajustaría a sus gastos e ingresos en todas sus fases.

d).- Los costos o gastos de la operación realizada deben justificar los beneficios, en iguales circunstancias que las de sus competidores y en condiciones normales de funcionamiento; igual que en la figura anterior se debe considerar una ganancia y no una pérdida constante y/o permanente de una o diversas actividades que no realiza normalmente el contribuyente.

El estudio del **USO ABUSIVO DEL DERECHO** que se traduce en que el contribuyente ejecute conductas que no corresponden al orden ordinario de su entorno, que no le beneficia, pero perjudica al fisco, se contradice en la finalidad (en este caso es perniciosa). con el espíritu del Derecho, por lo que se ejecutan actos antes, durante y

después de que se genera la obligación, para plantear supuestos derechos; se utilizan prerrogativas concedidas por la ley, pero se detecta cuando existe una contradicción entre la finalidad y el espíritu del derecho; los límites de la utilización de este supuesto jurídico son el derecho de los demás a no sufrir daño como consecuencia de la conducta ajena, es decir mi derecho termina donde comienza el derecho de los demás y la preservación de los intereses esenciales que garanticen la paz y armonía de la sociedad. Se funda en los artículos 16, 840 y 1912 del Código Civil. Para el doctor Cortiñaz Pelaez éstas son cuando el contribuyente utiliza opciones fiscales indirectas, operaciones no establecidas en forma expresa y surgen mediante una operación jurídicamente permitida, aquí el contribuyente utiliza una laguna de la ley o incluso la forma expresa de la ley para modificar lo que legalmente le corresponde.

El problema de establecer una conducta típica y señalarle una pena mínima y mucho menor a la impuesta a la defraudación fiscal, es porque se tendrá que señalar cuándo y de qué manera se determina el límite que establezca que más allá del ejercicio del derecho es abusivo y por tanto reprochable. Los incidentes que lo ponen al descubierto son los siguientes:

El manejo desconsiderado de formas, ya que siempre tiende al manejo ilícito de lo que le es permitido. En cuanto a su formulación y aplicación sí constituye delito porque desvirtúa el fin del derecho y de manera espuria modifica la realidad; así al vigilar que las personas y las conductas de éstas tienden siempre a beneficiar únicamente a un agente, y al verificar la autoridad tiempos, formas y ejecución con relación al valor-beneficio de la operación, saldrá la diferencia obtenida por dicho agente cometiéndose una infracción.

En la **evasión legal** el propio Estado otorga facilidades administrativas o determina el sector de la población que se beneficie. Para señalar de forma clara la otra manera alterna de tributar, hay que diferenciar la conducta que realiza el contribuyente cuando utiliza una o varias alternativas que no resultan de la ley expresamente, sino que el contribuyente las instrumenta; aquí se encuentra ante el supuesto de EVASION LEGAL, mientras que en términos estrictos se dice que la economía de opción es la que resulta de los beneficios y propuestas directas que el texto legal señalan; como emanan de la ley es lícita.

Son dos las formas que se generan con la evasión lícita; la primera es por las formas inducidas o propuestas por el texto de la ley fiscal y otra es derivada de las lagunas e imperfecciones del orden legal.

Ejemplo de ello son, para la primera, la ley del Impuesto Sobre la Renta, que en el renglón de arrendamientos considera el 50% de deducciones sin que necesariamente se acrediten; en el segundo caso, es cuando para evitar el gasto de inscribir a los trabajadores en el IMSS y en el INFONAVIT, se celebran contratos de asociación en participación entre el dueño de una negociación mercantil y los empleados quienes disfrazan su salario mediante la forma de pago a comisión por servicios técnicos o profesionales. así no genera tantos impuestos directos y es menor la utilidad. amén de que la legislación no dice nada al respecto, es decir no la prohíbe ya que se realiza un acto de voluntad de las partes. se formaliza y se dispone que uno aporta los mecanismos para desarrollar la actividad y el otro aporta su mano de obra y sus conocimientos, lo que de ninguna manera puede ser ilícito

En estos casos de economía de opción, se utilizan por el contribuyente las formas permitidas por la ley buscando la menor tasa tributaria que les beneficie.

Ahora respecto de la planeación fiscal y una vez estudiados los últimos señalamientos en la materia, se establece que es una disciplina que busca alternativas para optimizar las cargas fiscales de los contribuyentes, tanto de carácter financiero como administrativo y legal, en su aplicación deben de observarse estrictamente el derecho en su conjunto - en forma integral la ley tributaria y penal - y las normas éticas.

La planeación fiscal se entiende como la búsqueda de la mejor alternativa que nos permita llevar a cabo el menor pago posible, ésta debe de realizarse con plena responsabilidad y seguridad jurídica en forma constante y no para una operación aislada.

Existen diferentes métodos para planear fiscalmente, entre los que se encuentran las faltas de simetría de la ley, las leyes de cobertura, las lagunas legales, los sistemas legales preferentes o "economías de opción" y los negocios jurídicos indirectos, entre otros.

V.6. PROPUESTAS

Una vez que se han tratado con bases jurídicas los elementos que integran la figura de la defraudación fiscal y que consideramos que existe la necesidad de que se modifique para que sea acorde a la realidad jurídico-social de nuestro país, solo con la convicción de mejorar el derecho podemos alcanzar la excelsitud de una vida en la plenitud de nuestra sociedad. claro es que influyen diversas consideraciones tanto de orden económico como social, y la contribución del presente trabajo es con el objeto de que se logre la motivación para el cambio en la actual legislación.

Con los recursos que se tuvieron a la mano y una vez estudiados los aspectos mas relevantes de nuestro tema, nosotros consideramos importante que se estudie evalué conforme a los lineamientos generales del Derecho Penal toda la legislación Fiscal-Penal, para que tras un análisis crítico-constructivo se hagan las adecuaciones que sean necesarias para que funcionen en la realidad jurídica, sean eficaz norma tanto para la autoridad como para el contribuyente, para que sea más fácil el cumplir y difícil el incumplir.

El legislador al atender las modificaciones urgentes en la adecuación de la defraudación fiscal tendrá que considerar no solo el hecho que realizo el contribuyente para tratar de tapar ó evitar conductas, debe de analizar más a fondo el contorno jurídico, aplicar el derecho de manera sistemática, completa, para ello debe de considerar que se esta tratando con uno de los más altos valores jurídicos como lo es la LIBERTAD, merece que se tenga el cuidado de un análisis puntual y crítico.

También se tiene que revisar, estudiar y valorar para luego modificar en forma precisa tanto los tipos penales, como las sanciones que se consideran pertinentes; igualmente, analizar la intencionalidad de la conducta, si es un tipo agravado o privilegiado de infracción, si la conducta es de daño o de peligro; la forma de ataque que ejecuta el agente considerando si tuvo o no ocasión para cometer la infracción al bien jurídicamente tutelado, la adecuada imposición de la sanción, desde luego también requiere se realice un estudio real, y se apliquen las teorías de la retribución de la multa respecto de la culpabilidad y los principios reguladores de las multas fiscales, la estimación de la mayor o menor responsabilidad, el grado de culpabilidad y las circunstancias de ejecución del acto, además de la adecuación criminológica para el estudio que individualiza la pena y el estudio de la personalidad del agente infractor, lo que involucra una precisa y mas justa imposición de la sanción para que nuestro entorno fiscal-penal tendga una mejor fundamentación y motivación; lo que será mas congruente con nuestra Constitución y nuestro sistema jurídico.

El contribuyente debe cumplir con sus obligaciones tributarias de manera prudente, sin temor a intimidaciones e injusticias, y no debe pagar más de lo que es su deber constitucional, por ello la aplicación de la ley deba ser clara, sencilla y precisa; que no le deje dudas de los alcances reales.

Las infracciones y sanciones fiscales de las conductas de ELUSION, EVASION, SIMULACION, en un Estado de Derecho tienden a generar la conciencia de los contribuyentes, así estas serán eficaces, según García Domínguez "...a).- en la medida que realmente disuadan a la mayoría de los contribuyentes... b).- en la medida en que la pena de multa se imponga y ejecute, inexorablemente, en todos los casos en que se cometan tales

infracciones .. concluye puntualizando .. la eficacia de las multas fiscales será solo complementaria de la eficacia del sistema normativo tributario, en cuanto a la función de éste...¹²⁹

Por ello la propuesta respecto de la simulación es que se tipifique al respecto en el Código Fiscal, y se sancione, ya que es un medio de evadir la obligación, por que existe el dolo y la mala fe mediante contratos o convenios que celebra el contribuyente; también deberá establecerse en que casos se podrá analizar el sentido y alcance, que los contratantes pactaron, ya que ni la Suprema Corte de Justicia de la Nación ni el Tribunal Fiscal Federal permite que la autoridad revisora analice estos contratos.

Como la PLANEACION O PLANIFICACION FISCAL (evasión lícita), no es un delito, pero como figura jurídica permitida debe incluirse, bajo ciertos parámetros , en el Código Fiscal de la Federación.

La planeación fiscal es una disciplina ética, jurídica y profesionalmente aceptada, así como social y económicamente necesaria, que desarrolla alternativas para optimizar las cargas fiscales de los contribuyentes, estando sujeta a la aplicación estricta de las normas fiscales y legales en lo general, así como de todas las etapas del proceso administrativo para su implementación y control.

Una vez que se han especificado los adecuados tipos de conductas y sus sanciones en la ley fiscal y ordenando congruentemente toda la legislación desde la norma fundamental, se debe procurar que el contribuyente tenga más problemas para incumplir que para cumplir, que se expongan de manera clara las infracciones y se minimicen las

¹²⁹ Op Cit. García Domínguez. Págs. 458-459.

probabilidades de impunidad, lo que en su momento la sociedad lo considerará cuando exista el equilibrio entre la presión fiscal y los servicios que el Estado otorgue a la sociedad, así el orden, la seguridad, justicia, bienestar y democracia que exista en el país serán de acuerdo a los tributos, que también son proporcionales y equitativos, manejados con honestidad.

La eficacia del sistema tributario depende de la estabilidad de sus normas, su difusión, claridad y simplicidad en su formulación, y de la facilidad y comodidad en su cumplimiento, lo que tiene que allanar la autoridad.

Dentro del presente trabajo se trata de establecer una propuesta que sirva para definir los tipos penales y las sanciones para el delito de defraudación fiscal y que se tipifiquen otros, modificando los artículos 5º, 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación y creando otros, de la siguiente forma :

Artículo 5º.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas a que se refiere el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Para la investigación de delitos será aplicable supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Penales.

Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien omita total o parcialmente el pago de cualquier contribución utilizando mecanismos expresamente prohibidos por la ley y quién mediante engaños o aprovechamientos de errores obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

Igualmente comete este delito quien omita los pagos provisionales de las contribuciones y quien utilice cualquier forma de falsificación o alteración de la verdad histórica así como quien a sabiendas de que ha generado un tributo realiza actos para omitir su pago, utilizando formas jurídicas no previstas como permitidas y sancionadas en este código.

Se impondrá para estos casos una pena de prisión de tres meses a dos años de prisión cuando se determine que el momento de lo defraudado no excede de \$500,000.

Cuando el monto de lo omitido sea de \$500,000 y hasta \$750,000 se impondrá una pena de prisión de dos a cinco años.

Cuando la cantidad determinada exceda de \$750,000 se impondrá una sanción de tres a nueve años de prisión.

Artículo 108-B.- Comete el delito de Evasión fiscal el que declare con falsedad y se encuentre utilizando documentos falsos; asimismo cuando manifieste datos falsos para obtener de las autoridades fiscales la devolución de contribuciones que no le corresponde, cuando admita entregar y recibir comprobantes por las actividades que se ejecuten conforme la obligación expresa de la ley fiscal y se asienten datos falsos en los sistemas o registros contables de los contribuyentes, todo ello de manera aislada o en su conjunto, con la finalidad de omitir la contribución, eludiendo la responsabilidad de pago que tiene con el fisco federal.

Se impondrá una pena de prisión de seis meses a cuatro años cuando se determine que el monto de lo omitido no excede de \$500,000.

Cuando el monto de lo omitido sea de \$500,000 y hasta \$750,000 se impondrá una pena de prisión de cuatro a diez años.

Cuando la cantidad omitida exceda de \$750,000 se impondrá una sanción de cinco a once años de prisión.

Se aplicarán las penas indicadas siempre y cuando la autoridad fiscal acredite con elementos suficientes, que el contribuyente presentó documentos soporte de operaciones que nunca ejecutó materialmente y que sabía el monto del impuesto sin haber realizado dichas operaciones y físicamente trata de acreditar un gasto para omitir el pago del impuesto.

Artículo 108-C.- Comete el delito de elusión fiscal el que celebre contratos y/o convenios con terceros, o cualquier otro acto jurídico similar con el objeto de omitir el pago de una contribución. La autoridad deberá de acreditar que el contribuyente ha tenido conocimiento del objeto, base y monto de las contribuciones generadas por diversas operaciones y decide realizar los contratos o convenios con el fin de impedir el pago total o parcial del impuesto, en este caso la autoridad fiscal acreditará y está facultada para investigar los motivos y fines de dichos actos jurídicos y si existe una correspondencia y congruencia en el tiempo de ejecución de los actos con la actividad normalmente desarrollada por el contribuyente, dándose el supuesto penal en el caso de que no exista la correspondencia ni la congruencia.

De acreditarse y probarse esta conducta se le aplicarán las siguientes sanciones:

Cuando el monto de lo omitido se determine en cantidad líquida y sea hasta el monto de \$500,000 se aplicará una pena de prisión de tres meses a un año.

Cuando el monto de lo omitido sea de más de \$500,000 y hasta \$750,000 se impondrá una pena de prisión de un año un mes, como mínimo y de tres años como máxima.

Cuando la cantidad determinada exceda de \$750,000 se impondrá una sanción de tres a cuatro años de prisión.

La autoridad fiscal estará facultada para estudiar, analizar e investigar los motivos de dichos actos jurídicos y si éstos corresponden al tiempo y modo congruente de actuar del contribuyente; en caso de comprobarse que se realizaron los contratos o convenios con el fin de disminuir o de omitir el impuesto causado, se declararán ineficaces para acreditar la disminución de la imposición a los contratos y operaciones ejecutados para tal fin, resolución que dispondrá la autoridad una vez que haya acreditado la conducta y precisara en su resolución que estos actos son ineficaces para acreditar la disminución del impuesto originalmente generado y proceder conforme a la ley a su cobro.

Artículo 108-D.- Comete el delito de simulación fiscal aquel que realice actos encaminados a encubrir los hechos generadores de la base gravable del impuesto, cuando éste ya fue generado y ejecuta diversas operaciones jurídicas para disminuir o evitar el pago. También se comete este delito cuando no se declare lo que es real en una convención o trato y cuando se hace parecer un negocio jurídico cuando no exista o es distinto al que existe. Involucra por tanto al abuso de las formas y de los derechos de los contratantes cuando se simula, imita o se finge la actividad natural del contribuyente, en condiciones ordinarias de su actividad, cometiéndose la conducta que implica este delito en única y diferente a la actividad ordinaria del causante.

Se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año cuando el monto de lo omitido se determine en cantidad líquida y sea hasta la cantidad de \$500,000.

Cuando el monto de lo omitido sea de más de \$500,000 y hasta \$750,000 se impondrá una pena de prisión de un año un mes como mínimo y de tres años seis meses como máximo.

Cuando la cantidad determinada exceda de \$750,000 se impondrá una sanción de tres a cuatro años de prisión.

Artículo 108-E.- En el caso de la simulación fiscal la autoridad fiscal podrá realizar la investigación del origen y destino de los recursos del contribuyente, en especial las convenciones o contratos que celebre una vez que haya conocido la base gravable de su tributo y la fecha de su pago; para el caso de que se encuentre que esos contratos y operaciones fueron realizados y utilizados para disminuir o evitar el impuesto y se acredite fehacientemente que esos actos jurídicos fueron utilizados para disminuir la base gravable del impuesto, se declararán ineficaces para acreditar la disminución del impuesto caso en el cual se hará el cálculo normal de los impuestos causados como si no hubiere existido dicho acto declarado ineficaz.

Artículo 108-F.- Se considera como uso abusivo de un derecho del contribuyente el acto que ejecuta y que no le beneficia, sino que simplemente lo realiza para impedir que el fisco federal perciba un

impuesto; puede inclusive utilizar formas permitidas por el derecho, pero que no señalan las leyes tributarias y que decide realizar con el único propósito de minimizar o desviar un tributo sin obtener beneficio, para el caso de que se traslade su obligación a una persona física o moral que no tenga su Registro Federal de Contribuyentes o que conozca que la misma no realiza sus obligaciones fiscales, será solidario responsable hasta por el monto del impuesto que originalmente se desvió con sus accesorios legales generados a la fecha de la determinación administrativa.

Artículo 108-G.- El contribuyente podrá realizar su planeación fiscal, nacional o internacional, mediante el mecanismo de economía de opción conforme a las reglas de las leyes tributarias nacionales, o cuando se utilizan mecanismos legales conforme a la ley tributaria, siempre y cuando se acredite fehacientemente que el tiempo de la mejor decisión tributaria fue antes de generar el tributo y mediante supuestos fácticos y previsibles, incluso ante la dictaminación del Contador Público autorizado.

La planeación fiscal es legalmente permitida cuando los actos encaminados a la disminución total o parcial del tributo sean legales y coincidan con los presupuestos previstos en la legislación fiscal; en cuanto queda la autoridad facultada para revisar minuciosamente dichas operaciones y acreditar si corresponden a su tiempo y orden de ejecución para validarlas, el silencio de la autoridad en este supuesto genera la aceptación de la operación en el término de la ley.

Artículo 109.- Se impondrá la sanción que resulte entre cuatro mese como mínimo a seis años máximo de prisión cuando no se pueda conocer el monto de lo efectivamente defraudado o que el impuesto no se pueda determinar, ya por que el contribuyente destruya, haga ilegible o desaparezca la información contable* y se tenga conocimiento o noticia de los montos generados, pero no de sus deducibles o no se tenga físicamente los comprobantes totales de sus ingresos pero si se tenga noticia de los montos generados en sus gastos y deducibles.

CONCLUSIONES

La intención del presente trabajo fue la determinar, fundado y motivado debidamente, las diversas conductas de la defraudación fiscal y penas que les corresponden, con la finalidad de que se contemplen adecuadamente dentro de la legislación fiscal las conductas punibles de los contribuyentes y sanciones aplicables a cada caso concreto, en relación con el bien jurídicamente tutelado (Patrimonio del Estado), dentro de los límites justificables de la teoría de la pena.

Es necesario realizar propuestas de modificación legislativa en materia fiscal atendiendo a la globalización del derecho, en virtud de que se requieren reformas que hagan acordes los preceptos constitucionales y penales existentes, ya que a la fecha existen *diferentes conductas con diverso grado de peligrosidad* y afectación al pasivo mismas que deben de ser consideradas como diferentes delitos.

Una de las reformas planteadas se hace consistir en la precisión de la determinación del crédito fiscal y que se tome efectivamente generado una vez agotadas las instancias legales del contribuyente, para que ya siendo firme la resolución de la autoridad se proceda a realizar la *denuncia penal por el delito que corresponda*.

Al definir de manera clara las conductas típicas de la evasión, elusión, simulación y defraudación fiscal específica, dentro del Código Fiscal de la Federación, se estará en posibilidad de ampliar las facultades legales de la autoridad fiscal respetando el orden de constitucionalidad vigente en nuestro sistema jurídico, lo que determinará de manera específica la conducta punible y la sanción adecuada, además de otorgar a los particulares una defensa legal precisa respecto del ilícito definido de manera clara en el citado ordenamiento legal.

Al establecerse en el Código Fiscal de la Federación, la autorización de la planeación o planificación fiscal, dentro de los límites de temporalidad y certeza jurídica, se podría lograr evitar que los contribuyentes recurran al uso abusivo del derecho; proporcionando de esta manera a los contribuyentes las posibilidades jurídicas de acción con que cuentan dentro de la materia fiscal.

Dentro de las reformas propuestas y que se refieren a la individualización de las conductas de evasión, elusión, simulación y defraudación fiscal específica, se debe atender y considerar las directrices que se manejan de la TEORIA GENERAL DE LA PENA, especificando de manera concreta en cada conducta el resultado, nexo causal, tipicidad y punibilidad.

1.- La defraudación fiscal está mal regulada y viola en perjuicio de los contribuyentes diversas garantías previstas en la CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, ya que del texto del artículo 108 del Código Fiscal de la federación se desprenden diversas conductas que significan una diferencia de la afectación real del bien jurídicamente tutelado, mismas que son sancionadas con una idéntica penalidad.

2.- Actualmente existe una legislación fiscal deficiente, en virtud de que en la misma se prevén diferentes conductas con una penalidad idéntica, lo cual representa una violación al sistema jurídico constitucional en general y a la legislación fiscal penal específicamente

3.- El artículo 109 del Código Fiscal de la Federación regula de manera imprecisa y errónea diversas conductas que no encuadran específicamente dentro de la defraudación fiscal, sirve de ejemplo a lo anterior el hecho de que al momento de que las autoridades consignan siempre lo hacen con fundamento en el artículo 108 del Código en cita. mismo que se refiere a la defraudación fiscal específica, esto sucede en virtud de la mala redacción y falta de técnica jurídica con que se elaboró el primero de los artículos mencionados.

4.- La inclusión de la evasión dentro del Código Fiscal de la Federación se puede contemplar como aquella que realiza el contribuyente cuando declara con falsedad u omite declarar sus ingresos y/o deducciones reales o utilice documentos falsificados o alterados. con el fin de integrar sus registros contables con operaciones que nunca realizó; esto tiene como característica que una vez que el contribuyente ha generado el impuesto y

conoce su obligación fiscal, no la cumple por medio de conductas que representan un camino delictivo descarado, retando con ello la habilidad del Estado para lograr el cobro de tales impuestos, lo anterior representa la necesidad de una sanción más grave, incluso que la establecida para la defraudación fiscal que sirva para evitar la conducta de evasión.

5.- La elusión, cuya integración al Código Fiscal de la federación se propone, es aquella que realiza el contribuyente una vez que conoce su obligación tributaria, tratando de evitar su pago mediante el empleo de diversas figuras jurídicas contempladas y permitidas en la ley, de las cuales el contribuyente abusa creándolas, sin que tengan ningún otro motivo o fin que evitar el pago de los gravámenes generados.

6.- La simulación, cuya inclusión al Código Fiscal de la federación resulta ser de fundamental importancia, constituye una conducta delictiva en la que el contribuyente tiene la intención objetiva de evadir el pago de sus obligaciones fiscales, mediante la imitación que realizan de los sujetos involucrados modificando la realidad al alterar tiempo y gastos empleados en el negocio efectivamente realizado o, en su caso, simulando alguno que no existe.

7.- Derivado de un estudio integral de la defraudación fiscal, se puede determinar la coexistencia de la figura del uso abusivo del derecho por parte del contribuyente, la cual no está contemplada en la legislación fiscal actual, resultando necesaria su inclusión, para sancionar con la declaración de ineficacia del acto, ya que esta figura jurídica prevé que se ejecuten conductas que no corresponden al entorno ordinario del contribuyente y de las cuales no obtiene ningún beneficio; sin embargo, perjudica al fisco al realizar actos sin restricción de forma que afectan y dañan la contribución.

8.- Asimismo, la legislación debe de prever en forma expresa que se prohíbe al contribuyente la utilización de las opciones fiscales indirectas, con las cuales se verifica el encubrimiento y elaboración de formas no intentadas por el legislador, mediante una planeación ilegítima para presentar actos legales que formalmente respetan las leyes tributarias y con ello evitar o minimizar la carga fiscal, incurriendo en un abuso de las facultades que legítimamente les corresponden.

9.- La autorización que se dé a los contribuyentes para utilizar la figura de la planeación o planificación fiscal, es de vital importancia ya que ello permite que éstos ejecuten las opciones que establece la ley para disminuir el impuesto o, en su caso, diseñar al amparo de la ley la estrategia de menor pago, precisamente antes de que se genere la obligación, partiendo de supuestos fácticos y previsibles, utilizando al respecto las dos formas legales existentes y que se refieren, la primera a la economía de opción, derivada de la ley al establecer beneficios fiscales por la reducción o contraprestación de sus actividades; en tanto que la segunda, se refiere a la evasión legal clarificada cuando la alternativa no resulta expresamente de la ley, sino cuando las induce la ley impositiva, por lagunas, fisuras o imperfecciones del ordenamiento legal.

10.- En estricto derecho se puede concluir que la regulación de la defraudación fiscal es inconstitucional, ya que no esta adecuada a los lineamientos constitucionales, en virtud de que no respeta las garantías de seguridad jurídica, legalidad y exacta aplicación de la ley penal, pues contiene sanciones exageradas sin precisar adecuadamente las conductas que conforme a derecho deben ser específicas, y señalada su sanción en atención a la cuantía del perjuicio sufrido y considerando la gravedad de dicha conducta que afecta el patrimonio del Estado.

11.- También se propone efectuar una reforma global al capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación, considerando incluir las conductas expuestas así como imponer a la autoridad fiscal la obligación de tener por cierto y una vez agotados los recursos legales del contribuyente, el crédito fiscal y hasta entonces proceder a realizar la denuncia penal correspondiente y no abusar de la doble garantía de la reparación del daño (Fianza y pago del Interés fiscal), como tampoco debe abusar la autoridad de la discrecionalidad para retirar la querrela, datos que en justicia deben motivar el cambio hacia la equidad y el derecho lo que actualmente no es posible por como se encuentra la legislación fiscal actual.

BIBLIOGRAFIA

- ALTAMIRANO JACOME, Laura. La Evasión Legal de los Impuestos. México, Revista del Tribuna Fiscal de la Federación, N° 2 Extraordinario, 1965.
- ALBIÑANA GARCIA, César. La Evasión Fiscal Impositiva. México, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 5° Número Extraordinario, 1971.
- AMUCHATEGUI REQUENA, Irma Griselda. Derecho Penal, Curso Primero y Segundo. México, Harla, 1993.
- ANTOLESEI, Francesco. Manual de Derecho Penal. Parte General. S.E., Buenos Aires, Uteha, 1960.
- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal. México, THEMIS, 2a. Ed., 1985.
- BORJA SORIANO, Manuel. Teoría General de las Obligaciones. S.E., México, Porrúa, 1982.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto, Derecho Procesal Fiscal, CARDENAS, EDITOR Y DISTRIBUIDOR., 2a. Ed., México. 1975.
- BURGOA ORIHUELA. Ignacio, Las Garantías Individuales, PORRUA, 22ª Ed. México, 1989.
- CARDENAS ELIZONDO, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, México, Porrúa. 1992 .

CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl. Derecho Mexicano, Parte General. 13ª Ed. México, Porrúa, 1980.

CARRARA, Francesco. Programa de Derecho Criminal, Parte General, Tomo I. S.E., Bogotá, Temis, 1956.

CARRETERO PEREZ, Adolfo, Derecho Administrativo Sancionador, México, Pac, 1992.

CASTELLANOS TENA, Fernando. Lineamientos Generales de Derecho Penal, Parte General. 10ª Ed., México, Porrúa, 1984.

CORTIÑAZ PELAEZ, León. De la Planeación Tributaria y del Abuso del Derecho, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 50 años, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1988.

CORTIÑAZ PELAEZ, León. Revista de Ciencias Socioeconómicas; Finanzas Públicas y Administración Contemporánea (Contribución al Estudio del Nuevo Horizonte Mexicano). Nº 1, México, ENEP Acatlán, 1987.

CUELLO CALON, Eugene. Derecho Penal, Tomo I. Parte General. 18ª Ed., Madrid, Barcelona Bosh.

CHAPOY B., Dolores Beatriz, Finanzas Nacionales y Finanzas Estatales, Mecanismos de Conciliación. México, U.N.A.M., 1992.

CHAPOY B., Dolores Beatriz, Y OTRO, Introducción al Derecho Mexicano, Derecho Fiscal. México, U.N.A.M., 1981.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, En la Elusión Tributaria. México, Revista de Difusión Fiscal N° 6, Diciembre de 1974.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Elementos de Derecho Administrativo. México, E. D. Limusa, 1989.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, México, PORRUA, 1994.

DE PINA, RAFAEL y Otro, Diccionario de Derecho. 19a. Ed., México, Porrúa, 1993.

ESCRICHE, Joaquin, Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia Tomo II, Bogotá, Temis, 1997.

FIX ZAMUDIO, Héctor, Ensayos sobre el Derecho de Amparo. México, U.N.A.M., 1993.

FLORES RAMÍREZ, Miguel Angel, La Educación Tributaria como factor de cambio ante las actitudes negativas del contribuyente. a la luz del Orden Jurídico Mexicano, Tesis, E.N.E.P. Acatlán, 1993.

FONTAN BALESTRA. Carlos. Derecho Penal, Introducción y Parte General. 10ª Ed. Actualizada, Buenos Aires, Abeledo-Perrot.

FONTAN BALESTRA. Carlos. Misión de Garantía del Derecho Penal. S.E., Buenos Aires, De Palma, 1950.

FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, MEXICO. Porrúa, 1980

GARCIA ALBA, Iduñate Pascual, La Evasión Fiscal en México, México, U.A.M., 1977.

GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, Uso del Derecho Administrativo, Tomo I, 2a. Ed., Madrid, España, CIVITAS, 1992.

GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, Uso del Derecho Administrativo, Tomo II, 2a. Ed., Madrid, España, CIVITAS, 1992.

GARCIA DOMÍNGUEZ, Miguel Angel, Derecho Fiscal-Penal. México, PORRUA, 1994.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, México, 43a. Porrúa, 1992.

GARCIA RAMIREZ, Sergio, Prontuario del Proceso Penal Mexicano, México, Porrúa, 1994.

GARCIA RAMIREZ, Sergio, Derecho Penal, México. U.N.A.M., 1990.

GEORGETTI, Armando, La Evasión Tributaria. Buenos Aires, De Palma, 1967.

GONZALEZ PEREZ, Jesús, Derecho Procesal Administrativo Mexicano. México, Porrúa, 1988.

GULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero. Tomo II. Buenos Aires, De Palma, 1970.

GULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero. Volumen I, 4ª edición, Buenos Aires, De Palma, 1987.

J. KAYE, Dionisio, Derecho Procesal Fiscal, 3a. Ed México, Themis, 1991.

J. KAYE, Dionisio, Estructura Fiscal Federal, México, Instituto Mexicano de Estudios Fiscales, S.C. 1992.

L. OMELI CERESO, Margarita, Informe sobre las Cuatro Jornadas Luso Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, "Modalidades y Tratamientos de la Evasión Legal Impositiva". México, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, septiembre de 1970.

JIMENEZ DE ASUA, Luis. La Ley y el Delito, Principios de Derecho Penal. S.E., Buenos Aires, Sudamericana.

JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo A., Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal. México, Libros de México. 1984.

MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Penal Fiscal, México, Lazcano Garza, Editores. 1993.

KELSEN, Hans, Teoría General del Derecho y del Estado. Traducc. Eduardo García Máynez. México, UNAM, 1988.

MARTINEZ LOPEZ, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, 4ª edición, México, Ecasa, 1988

MILLAN GONZALEZ. Arturo. 190 Preguntas y Respuestas Relativas a la Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales en 1990. México, Pack, 1990.

MILLAN GONZALEZ, Arturo, La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales, Tomo I, México, Millán Eds., 1991.

MILLAN GONZALEZ, Arturo, La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales, Tomo II, México, Millán Eds., 1991.

MILLAN GONZALEZ, Arturo, La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales, Tomo III, México, Millán Eds., 1991.

NAVA NEGRETE, Alfonso, Derecho Administrativo, México, U.N.A.M., 1991.

ORTIZ COLUNGA, Héctor Andrés, La Defraudación Fiscal, México, Escuela Nacional de Estudios Profesionales Acatlán, Tesis Profesional, 1984.

PAVON VASCONCELOS, Francisco. Algunas Cuestiones en Torno a los Llamados Delitos Fiscales. México, Revista Criminalista, Año XII, No. 12, 1956.

PAVON VASCONCELOS, Francisco. Manual de Derecho Penal Mexicano, Parte General. 9ª edición, México. Porrúa, 1990.

PENICHE BOLIO, Francisco J., Introducción al Estudio del Derecho, 10a. Ed., México, Porrúa, 1990.

PONTIFES MARTINEZ, Arturo y Otro. Los derechos Administrativos del Hombre y del Ciudadano, Posibilidades de Aplicación en México. México. Instituto Nacional de Administración Pública, A.C., 1993.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús, y/o Otro, Derecho Tributario Mexicano, México, Trillas, 1988.

RIOS ELIZONDO, Roberto, El Acto de Gobierno. México, Porrúa, 1975.

REYES, Alfonso. La Tipicidad. 5ª Ed., Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1981.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, México, Harla,, 1983.

ROJO CHAVEZ, Juan José, Analice las Reformas Fiscales. México, 3ª edición, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizadas, 1997.

SANCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano, 8a. Ed., México, Cárdenas, Ed. y Distribuidor, 1991.

SANCHEZ MARTINEZ Francisco, y Otro, Formulario Fiscal y Jurisprudencia, 3a. Ed., México. 1995.

SANCHEZ PIÑA José de Jesús, Nociones de Derecho Fiscal, 5a. Ed., México, Pack, 1991.

SERRA ROJAS. Andrés. Derecho Administrativo, Tomos I y II, 10a. Ed., México, Porrúa. 1981.

TENA RAMIREZ, Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, 4a. Ed., México, Porrúa, 1990.

U N A.M . Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano,
Tomos I-IV. México, Porrúa, 1994.

URBINA NANDAYAPA, Arturo de Jesús, Los Delitos Fiscales en México,
México. Pac, 1994.

VALDEZ STOOPEN, Ricardo Arturo, Los Elementos de Tipificación del Delito de
Defraudación fiscal, Tesis, México, Escuela Libre de Derecho, 1991.

VAZQUEZ ALFARO, José Luis, Evolución y Perspectiva de los Organos de
Jurisdicción Administrativa en el Ordenamiento Mexicano, México, U.N.A.M.,
1991

VII.LARREAL PALOS, Arturo. Culpabilidad y Pena. México, Porrúa, 1994.

VON LIZT. Franz. Tratado de Derecho Penal, Tomo II. S.E., Madrid, Reus, 1927.

ZAMACONA TORRES, Jesús Carmelo. La simulación en el Derecho Civil en
México. Tesis, México, E.N.E.P. Acatlán, 1985.

LEGISLACION:

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS,
1999.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, 1999.

CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL EN MATERIA DE FUERO
COMUN Y PARA TODA LA REPUBLICA EN MATERIA DE FUERO
FEDERAL, 1999.

CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES, 1999.