



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN



U. N. A. M.

"LOS DELITOS FISCALES QUE PUEDEN SER IMPUTABLES EN
EL EJERCICIO DEL CONTADOR PUBLICO"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A N :

ANCHEYTA JIMENEZ MARIA TERESA
MORA ARRIAGA MARIO ALBERTO
RAMOS CORREA ARACELI

ASESOR: L.D. JORGE LOPEZ GARDUÑO

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEX.

1995

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 está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JAIME KELLER TORRES
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN
P R E S E N T E .

DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

AT'N: Ing. Rafael Rodríguez Ceballos
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.B. - C.

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS TITULADA:
"Los Delitos Fiscales que pueden ser imputables en el ejercicio del Contador Público".

que presenta la pasante: María Teresa Ancheyta Jiménez
con número de cuenta: 8501040-6 para obtener el TITULO de:
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E .

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
Cuautitlan Izcalli, Edo. de Méx., a 29 de Mayo de 199⁵

PRESIDENTE	C.P. Ma. Blanca Nieves Jiménez y Jiménez	
VOCAL	L.D. Miguel Angel Muñoz Galván	
SECRETARIO	L.D. Jorge López Garduño	
PRIMER SUPLENTE	L.C. José Alejandro López García	
SEGUNDO SUPLENTE	L.C. Juan Manuel Cano Guarneros	



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES CUAUTITLAN

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JAIME KELLER TORRES
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN
P R E S E N T E .

AT'N: Ing. Rafael Rodríguez Ceballos
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.S. - C.

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS TITULADA:
"Los Delitos Fiscales que pueden ser imputables en el ejercicio del Contador Público".

que presenta el pasante: Mario Alberto Mora Arriaga
con número de cuenta: 8602827-1 para obtener el TITULO de:
Licenciado en Contaduría.

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E .
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
Cuautitlan Izcalli, Edo. de Méx., a 29 de Mayo de 1995

PRESIDENTE

C.P. Ma. Blanca Nieves Jiménez y Jiménez

VOCAL

L.D. Miguel Angel Muñoz Galván

SECRETARIO

L.D. Jorge López Garduño

PRIMER SUPLENTE

L.C. José Alejandro López García

SEGUNDO SUPLENTE

L.C. Juan Manuel Cano Guarneros



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLÁN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXÁMENES PROFESIONALES

FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JAIME KELLER TORRES
DIRECTOR DE LA FEB-CUAUTITLÁN
P R E S E N T E .

AT'N: Ing. Rafael Rodríguez Ceballos
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.S. - C.

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS TITULADA:

"Los Delitos Fiscales que pueden ser imputables en el ejercicio del Contador Público".

que presenta la pasante: Araceli Ramos Correa
con número de cuenta: 8952913-1 para obtener el TÍTULO de:
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E .

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuatitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 29 de Mayo de 1995

PRESIDENTE	C.P. Ma. Blanca Nieves Jiménez y Jiménez	<u>[Signature]</u>
VOCAL	L.D. Miguel Angel Muñoz Galván	<u>[Signature]</u>
SECRETARIO	L.D. Jorge López Garduño	<u>[Signature]</u>
PRIMER SUPLENTE	L.C. José Alejandro López García	<u>[Signature]</u>
SEGUNDO SUPLENTE	L.C. Juan Manuel Cano Guarneros	<u>[Signature]</u>

A mi mamá María de Jesús Jiménez Uribe por ser la mejor persona en el mundo con la que puedo contar incondicionalmente, la que respeto y admiro, que me enseñó el camino correcto, le dedico este trabajo, espero no defraudarla como hija y profesional, gracias.

A todas las personas que estuvieron a mi alrededor contribuyendo con sus enseñanzas y experiencias a lograr este objetivo tan importante y al que aspiramos todos en la vida.

MARIA TERESA ANCHAYTA JIMENEZ

Primeramente agradezco a Dios por haberme concedido el don de la vida, para conocer su grandeza y su poder.

Posteriormente le doy gracias también por haberme dado a unos padres tan entusiastas a mi padre José Guadalupe Ramos Saldaño por su amor y aliento durante mi infancia para forjarme un futuro, pues la vida no le permitió más; pero mi más grande admiración, respeto, amor y agradecimiento a la persona que me dio el ser a mi madre Natividad Correa Escobedo, por su ayuda moral y física incondicional en las buenas y en las malas durante toda mi carrera.

A mis profesores por haber contribuido en mi formación con sus enseñanzas y consejos, sin ningún interés más que mi formación profesional.

A mis hermanos Elizabeth, Alma Delia, Saúl, Edgar y Esmeralda Ramos Correa, amigos y compañeros que siempre tuvieron una palabra de aliento cuando más lo necesite, porquede alguna manera participaron para que yo alcanzaré mi meta.

Le pido a Dios su bendición para guiarme, tanto en mi vida personal como profesional.

ARACELI RAMOS CORREA

V I D A ...

Ya cerca de mi ocaso
te doy la gracias vida,
porque me diste el esplendor de la fe
cerraste las llagas de mi desesperación,
me hiciste creer en el amor.

Por que al final de la vida me doy cuenta
que yo fui quien labro mi propio destino
que si alguna vez me fue mal,
fue por que mi desgano así lo quiso,
que siempre que puse empeño en las cosas
recogí rosas.

Ahora que ya siento que el invierno esta cerca,
me doy cuenta que la primavera nunca fue eterna,
que al igual que la hoja seca, la hora se acerca.
Ame y me amaron, creí y me creyeron,
por eso te bendigo vida
por que dejo huella en mi camino, y a mi paso
algo que no se borrara aun en mi ocaso.

REFLEXION ...

La fortaleza del ser humano no esta en lo material sino en su valor, en su coraje para enfrentar la vida en la grandeza de su corazón, en saber reconocer sus errores y perdonar los de los demás, en dar y no en recibir, en amar su profesión u oficio, su patria a su prójimo y así mismo.

En saberse fuerte cuando lo tenga que ser, en decir no, y no en aceptar todo dejándose manipular como hilacho, en confiar en si mismo y en los demás, en el mañana, pero viviendo con pasión el presente por que el pasado ya no tiene remedio y el mañana quizás nunca llegara.

Gracias a dios por darme la existencia, el valor de no desfallecer en los momentos mas difíciles, y la fe para creer en un mejor mañana.

A mis padres por su incondicional apoyo, su educación recta por ser la base moral de mi persona por haber sido para mí la guía y la luz de mi camino.

Porque sin ellos mi vida hubiera sido una infecunda promesa en un desierto de desesperación.

Y aunque se que en muchas cosas no soy como ustedes hubieran querido que fuera, sepan que tratare de no fallar y que los

amare hasta el ultimo día de vida que de hoy en adelante me quede.

A muchos de mis amigos a los que no necesito mencionar uno por uno para que sepan, que de una manera u otra, contribuyeron a que yo alcance esta meta, por que se que hoy y siempre podré contar con ellos por que los llevare en mi corazón.

A mis profesores y a la UNAM, que desinteresadamente nos dieron el conocimiento, el apoyo y la firme convicción para mejorar cada día, muy en especial a quien dirigió mi tesis.

A quien quizás no lo sabe, pero motivo mi vida con una chispa indescriptible, por quien los días nublados eran de sol, a quien aunque pasen mil años vivirá en mi corazón, a mi vida y como único aliento de mi alma adolorida.

MARIO ALBERTO MORA ARRIAGA

INDICE...

1) ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS DELITOS.

1.1.- ROMA Y OTRAS CIVILIZACIONES

1.2.- MEXICO

1.2.1.- EPOCA PRECORTESIANA

1.2.2.- EPOCA COLONIAL

1.2.3.- MEXICO INDEPENDIENTE

2) EL DELITO Y SUS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS.

2.1.- EL DELITO, CONCEPTO

2.2.- LA CONDUCTA

2.3.- LA TIPICIDAD

2.4.- LA ANTIJURICIDAD

2.5.- LA IMPUTABILIDAD

2.6.- LA CULPABILIDAD

2.7.- LA PUNIBILIDAD

3) CLASIFICACION DE LOS DELITOS

3.1.- POR EL RESULTADO

3.1.1.- FORMALES, Y

3.1.2.- MATERIALES.

3.2.- POR SU DURACION

3.2.1.- CONTINUADOS

3.3.- POR LA CULPABILIDAD

3.3.1.- DOLOSOS

- 3.4.- POR LA FORMA DE PERSECUCION
- 3.4.1.- PRIVADOS O DE QUERRELLA NECESARIA

4) EL ILICITO PENAL

- 4.1.- CONCEPTO DE PENA
- 4.2.- RESPONSABILIDAD EN LA COMISION DE DELITOS FISCALES
- 4.3.- ENCUBRIMIENTO EN DELITOS FISCALES
- 4.4.- CONTRABANDO
- 4.5.- DEFRAUDACION
- 4.6.- DELITOS RELACIONADOS CON EL R.F.C.
- 4.7.- DELITOS RELACIONADOS CON LA CONTABILIDAD Y LAS
DECLARACIONES
- 4.8.- PROPOSITO DE EVASION FISCAL
- 4.9.- ELUSION FISCAL
- 4.9.1.- ELUSION LEGAL
- 4.9.2.- ELUSION ILEGAL
- 4.10.- SIMULACION FISCAL
- 4.11.- PRESCRIPCION DE LOS DELITOS FISCALES

5) LIBERTAD BAJO CAUCION O FIANZA EN DELITOS FISCALES

- 5.1.- LIBERTAD, CONCEPTO
- 5.1.1.- CAUCION
- 5.1.2.- FIANZA
- 5.2.- GARANTIA DEL INTERES FISCAL, CONCEPTO
- 5.2.1.- FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL, CONCEPTO
- 5.2.2.- CUANDO PROCEDE LA GARANTIA
- 5.2.3.- FORMA DE HACERLA EFECTIVA Y EXIGIBILIDAD

**5.2.4.- EXCEPCION DE FIANZA EN DELITOS DE PROPOSITO DE
EVASION FISCAL**

6) PROPUESTA PARA EVITAR CAER EN DELITOS FISCALES

6.1.- PLANEACION FISCAL

6.1.1.- METODOLOGIA DE LA PLANEACION FISCAL

**6.2.- LA CONTABILIDAD COMO MEDIO DE CONTROL Y AYUDA PARA
EVITAR CAER EN DELITOS FISCALES**

C A P I T U L O I

ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS DELITOS...

La historia en general, es la narración ordenada y sistemática de hechos importantes que han influido en el desarrollo de la civilización humana. Por lo cual la conducta de ésta debía ser regulada por medio de normas y reglas, las que harían posible la vida en conjunto. Al surgir el delito aparece el Derecho Penal precisamente para sancionar la conducta ilícita de los gobernados dentro de una civilización.

1.1 LOS ROMANOS Y OTRAS CIVILIZACIONES

Remontándonos a la historia antigua, podemos enunciar en primer término, cómo se consideraban los delitos así como las penalidades en la Roma Antigua.

Los romanos han considerado el delito como una fuente de obligación civil; pero las consecuencias nunca han sido las mismas en nuestro Derecho moderno.

Durante el Imperio Romano, debido a la expansión territorial de Roma, que rebaso, los límites reducidos que tuvo en un principio, se modificó la economía y afluyeron a ella grandes capitales derivados de los tributos de los pueblos conquistados, el comercio y la industria. De ahí que Lucien Mohl, contemplando tal sistema, haya afirmado que " en la época del Imperio Romano, el sistema fiscal alcanzó un alto grado de perfección ".

Haremos una distinción que parece remontarnos a los primeros siglos en Roma, entre los delitos privados (delicta privata) y los delitos públicos (delicta pública).

Los delitos privados consistían en hechos ilícitos que causaban un daño a la propiedad o a la persona de los particulares, pero sin turbar directamente el orden público.

La Ley de las XII Tablas preveía y castigaba cierto número de estos hechos. Algunas disposiciones llevaban todavía las huellas de un estado social anterior, en que la víctima del delito se hacía justicia ejercitando su venganza sobre la persona del culpable. La Ley se limita en efecto, en ciertos casos, a regular esta venganza. El ladrón cogido en el hecho era vapuleado o azotado y atribuido como esclavo al robado. Para ciertas injurias pronunciaban la pena del

tali6n. Pero muy frecuentemente atestigua una civilizaci6n m6s avanzada, sustituyendo, a la venganza privada una pena pecuniaria, que es verdadero rescate pagado por el culpable.

Los decenviros s6lo intervenian para limitar la venganza de la parte lesionada y darle una forma menos b6rbara, reemplaz6ndola por una multa. Es lo que explica los caracteres de la represi6n, tal como estaba entonces organizada: a) A la parte lesionada s6lo pertenece el derecho de perseguir al autor del delito. Su acci6n va a dar en una condena pecuniaria cuyo importe es entregado por el demandado; b) La pena se mide por el resentimiento de la v6ctima m6s que por la culpabilidad del agente. As6 el ladr6n es castigado m6s severamente cuando es cogido en el hecho; c) En fin, el legislador, al fijar la multa debida por el culpable, no se ha preocupado, al menos en general de la reparaci6n del perjuicio; es una especie de composici6n legal con que tiene que contentarse la v6ctima.

Despu6s de la Ley de las XIII Tablas, las leyes penales y jurisprudencia consagraron y desarrollaron poco a poco un sistema m6s perfeccionado. Por una parte se tuvo en cuenta, en una medida m6s alta, la intenci6n criminal en el autor del delito, por otra parte, la pena fue mejor proporcionada al da6o causado. Pero siempre es la parte perjudicada a

quien queda el derecho de obrar contra el culpable, según las reglas ordinarias del procedimiento civil.

Sin embargo, bajo el Imperio se sintió la necesidad de reprimir ciertos delitos privados de una manera más enérgica. En varios casos se permitió a la parte lesionada ejercitar, a su elección, contra el autor del delito, bien la acción civil ordinaria, bien una persecución criminal que implicaba penas especiales.

Los Delitos Públicos eran los que atacaban directa o indirectamente al orden público, o a la organización política, o a la seguridad del Estado. Daban lugar a una persecución criminal, ejercida según las reglas propias, delante de una jurisdicción especial. El derecho de intentar esta persecución estaba abierta a todo ciudadano, aunque de hecho sólo los personajes de cierta importancia osaron asumir el papel de acusador. Los procesos que tendían a reprimir estos delitos se llamaban crimina o judicia pública.

Las Instituciones de Gayo y las de Justiniano nos citan cuatro delitos privados: 1) El hurto (furtum); 2) El daño causado injustamente y castigado por la ley Aquilia (sammum

quien queda el derecho de obrar contra el culpable, según las reglas ordinarias del procedimiento civil.

Sin embargo, bajo el Imperio se sintió la necesidad de reprimir ciertos delitos privados de una manera más enérgica. En varios casos se permitió a la parte lesionada ejercitar, a su elección, contra el autor del delito, bien la acción civil ordinaria, bien una persecución criminal que implicaba penas especiales.

Los Delitos Públicos eran los que atacaban directa o indirectamente al orden público, o a la organización política, o a la seguridad del Estado. Daban lugar a una persecución criminal, ejercida según las reglas propias, delante de una jurisdicción especial. El derecho de intentar esta persecución estaba abierta a todo ciudadano, aunque de hecho sólo los personajes de cierta importancia osaron asumir el papel de acusador. Los procesos que tendían a reprimir estos delitos se llamaban crimina o judicia pública.

Las Instituciones de Gayo y las de Justiniano nos citan cuatro delitos privados: 1) El hurto (furtum); 2) El daño causado injustamente y castigado por la ley Aquilia (sammum

injuria datum); 3) El robo y daño acompañado de violencia (bona vi parta); 4) La injuria (injuria).

Pero hay otras menos importantes como son las siguientes: el delito de corrupción de esclavos; la acción (servi corripti) implicaba una condena del duplo del daño; el delito consistente en cortar árboles ajenos, sancionado en virtud de la Ley de las XII Tablas, que encerraba una pena de 25 ases por árbol, y en virtud del edicto del pretor por la acción más amplia, con condena del duplo.

Pero siendo la presente investigación sobre delitos fiscales, atenderemos haciendo hincapié un poco más a la evasión y penalidad de los tributos que fueron antecedentes de los impuestos.

De acuerdo con la concepción romana del Estado, consideraban al impuesto como acto de soberanía pública, establecido por el poder central y destinado a cubrir los gastos públicos aplicados al funcionamiento de los servicios generales y a la defensa del Imperio. En Roma, al lado del pretor investido de jurisdicción ordinaria estaba el Procurador (Procurator Rei Privatae Caesaris) a quien puede considerarse como encargado de la justicia administrativa y mismo que en los días de Alejandro Severa, fue juez único en

los asuntos fiscales, dándose al respecto a sus fallos recursos que tenían que interponerse sólo ante el emperador.

Tributum o Stipendium representaba el impuesto directo basado en un censo. Constituía el tributum una contribución referida a dos categorías: el Tributum Soli que era un impuesto sobre la tierra y el Tributum Capitia o sea un impuesto graduado sobre las personas.

Con el transcurso de los años el tributo sobre la tierra marcó una señalada tendencia a absorber al tributo sobre las personas, hasta gravar en forma casi exclusiva la riqueza territorial. Pero además, fueron establecidos impuestos sobre la industria, la riqueza mobiliaria, que generalmente se encontraba en las urbes y se gravaron también con impuestos sobre el gasto, los derechos de aduanas, de concesiones, sobre transacciones, etc., y se crea el impuesto del 1% sobre las operaciones de compraventa.

Respondiendo a la implantación de tales impuestos surgió la organización de una técnica fiscal muy amplia que contiene procedimientos como la " Indictio ", acto imperial por medio del cual se determina la cuantía del Tributum Soli o sea importe del impuesto del territorial. Creció entonces

la administración fiscal y se abandonó la práctica de encargar el cobro del impuesto sobre la tierra de las compañías de publicanos, las que después de Tiberio fueron sustituidas por los susceptores o exactores, funcionarios que aunque no lo eran en el sentido estricto, actuaban como agentes públicos y ejercían la " exactio tributarum ", que era una función municipal.

Muchos de los impuestos fijados a cargo de las clases superiores, también se recaudaron por los gobernadores provinciales, quienes los cobraban directamente o por medio de agentes nombrados por ellos. Surgió entonces una administración fiscal poderosa al frente de la cual se encontraban los jueces (Iudices) y en las que formaban parte los administradores, magistrados, y prefectos, sujetos al poder central y controlados por inspectores imperiales.

De acuerdo con el procedimiento preciso, los impuestos eran determinados y recaudados por agentes públicos por el principio de que todos los ciudadanos eran iguales como contribuyentes. A este respecto cabe recordar que el emperador Antonio declaró que " todas las cargas públicas han de ser soportadas en proporción a las fortunas " .

Sin embargo, el sistema fiscal romano desconoció alguna garantía política a favor del gobernador, puesto que la aprobación del impuesto fue siempre ajena a la deliberación y discusión de cualquier asamblea constituida en representación de los contribuyentes.

De esta forma el tributo es impuesto (*imperatum*), establecido (*indictio*), pero no consentido ni aprobado. Y es que la noción romana del impuesto, - " vinculada a la del Estado, en la práctica daba lugar a desigualdades en la distribución de las cargas y el desarrollo de privilegios y exenciones ". No hay que pasar por alto que tal situación permitía utilizar medidas draconianas para el cobro de los impuestos, pues por ejemplo, en el caso de los insolventes, fueron el objeto de medidas extremas, llegándose hasta su encarcelamiento y tortura.

Durante el periodo del bajo Imperio Romano, vino a menos el sistema fiscal, hasta que a principios de la Edad Media, acabo por desintegrarse en forma definitiva. Al extinguirse el Imperio Romano los Godos establecieron en España un Oficio Palatino con el nombre de Aula Regia de la que - según Altamira - formaban parte los condes de los tesoros, los patrimonios y los argentarios.

Pero los reyes franceses perdieron poco a poco los poderes fiscales que les habían heredado las instituciones romanas, aunque todavía en la época de los reyes Merovingios, o sea la primera dinastía de los reyes francos, extinguida en el año de 751 de la Era Cristiana, la muerte de Childerico III, se cobraban muchos de los impuestos establecidos en el Imperio Romano. Sin embargo, las recaudaciones eran defectuosas y las exenciones de impuestos de multiplicaron hasta que durante los Carolingios, dinastía de los reyes francos que se perpetuó en el poder por un periodo más de doscientos años los altos funcionarios y los terratenientes se fueron apropiando de los impuestos y en forma particular de los impuestos directos, hechos promovidos en gran parte por los propios reyes, de seguro para congraciarse con los jefes que les brindaban su apoyo en forma incondicional. Con ello acabo por degradarse el sistema fiscal, por que las franquicias otorgadas a los grandes propietarios de tierra, consistían en la autorización para que percibieran por su cuenta los impuestos y estaban obligadas las personas que buscaban la protección del señor a cambio de subordinarse a sus mandatos.

De esta suerte, el impuesto se transformó en una renta pagada por el encomendado, el protector y el que poseía la

tierra tuvo que pagarlo el propietario de ella pero como un pago de carácter privado. Desde entonces el derecho a percibir el impuesto directo que es producto de estructuras sociales desarrolladas y surgieron los impuestos indirectos bajo las formas de peajes.

Al desarrollarse el sistema feudal, el señor logró recibir por sí mismo el censo, que con el tiempo se convertiría en "talla", los impuestos indirectos, otras rentas similares y demás prestaciones personales por parte de las personas sometidas a su poder. Por lo que hace al soberano, este percibía las rentas que le correspondían como señor y además las que provenían de sus propiedades.

En España, Fernando III (1199-1252), instituyó el Almirantazgo, una de cuyas funciones consistía en conocer de los asuntos de su nascente administración. Luego aparecieron los Consejos como cuerpos supremos para ejercer la administración activa y contencioso, los que mantuvieron tal carácter hasta su disolución. Entre tales Consejos, el más antiguo e importante fue el llamado de Castilla, aunque es justo observar que no pudo realizar siempre las atribuciones que le fueron conferidas.

Como la tierra constituía la primera fuente de riqueza, los gobiernos de Inglaterra Central y Locales, adoptaron el

régimen que establecía impuestos sobre ella para lo cual al principio se basaron en el área de la misma y después en una renta compulsiva anual sobre la propia tierra.

Al aumentar el poder real, en pleno siglo XIII, crecieron los gastos del soberano y sus ingresos resultaron insuficientes. Todavía carecía el rey del poder necesario para establecer y recaudar impuestos en forma autoritaria, debido a la fuerza económica y militar de los nobles.

En el mismo siglo XIII se pone en boga la idea de que el soberano puede pedir a sus súbditos una ayuda excepcional para sostener a su ejército a fin de proveer a la defensa del reino. Con el transcurso de los años las ayudas voluntarias se convirtieron en obligatorias y al reglamentarse fueron otorgadas por los representantes de los contribuyentes. En Inglaterra la Carta Magna del año de 1215, impuesta al rey por los varones, sentó el principio de obligatoriedad, el cual fue consagrado en forma definitiva, al promulgarse por el Parlamento de Carde de Derecho de 1628. Pero desde el siglo XIV, el rey asumió progresivamente las funciones de administración, justicia y defensa del reino, circunstancia por las cuales las ayudas fueron percibidas por la monarquía, con el carácter de obligaciones permanentes.

En Francia los Estados Generales en 1314, establecieron el principio de la obligatoriedad de las contribuciones, aunque tiempo después el rey los sometió, quitándole sus prerrogativas financieras, hasta que en el año de 1614 dejaron de ser convocados. Subsistió el principio de la obligatoriedad de las contribuciones y los donativos o ayudas que los gobernados hacían al soberano, se convirtieron en exacciones autoritarias a título permanente, recaudadas cada año por las autoridades.

1.2 MÉXICO

1.2.1 ÉPOCA PRECORTESIANA

A principios del siglo XIV, después de más de un siglo de migración, desde el noroeste de México, la pequeña pero belicosa tribu mexicana, se establece en el Valle de México y funda lo que más tarde será la más populosa ciudad de América Precolombina: Tenochtitlán. Un siglo después los aztecas se sacuden el yugo y dirigidos por el primero de sus grandes reyes Izcóatl, fundan la confederación de las tres ciudades: Tenochtitlán-Tezcoco-Tlacopan. Otro siglo más y los españoles - en 1521 - descubren (destruyen) un enorme y poderoso Imperio, regido por Moctezuma II, en pleno desarrollo y esplendor.

Muy pocos son los datos que se tienen de la penalidad de los delitos, entre los distintos reinos y señoríos pobladores de lo que ahora es nuestra patria, como no existía unidad política entre los diversos núcleos aborígenes, y ya que no había una sola nación, hacemos mención a los pueblos más sobresalientes: Mayas, Tarascos y Aztecas:

EL PUEBLO MAYA...

Entre los Mayas, las leyes penales al igual que los otros reinos y señoríos, se caracterizaba por su severidad. Los caciques tenían a su cargo la función de juzgar y aplicar como penas principales la muerte y la esclavitud; la primera se reservaba para los adúlteros, homicidas, incendiarios, raptos y corruptores de doncellas, la segunda para los ladrones. Si el autor del robo era un señor principal, se le labraba el rostro, desde la barba hasta la frente.

EL PUEBLO TARASCO...

Es del pueblo del que menos se tiene conocimiento acerca de la crueldad de sus penas. El adúltero habido con alguna mujer del soberano o Calzontzi, se castigaba con la

muerte y a la vez trascendía a toda su familia; los bienes del culpable eran confiscados. Cuando un familiar del monarca llevaba una vida escandalosa, se le mataba junto con su servidumbre y se le confiscaban los bienes. Al forzador de mujeres se le rompía la boca hasta las orejas, hasta morir, el hechicero era arrastrado vivo o se le lapidaba. A quien robaba por primera vez se le perdonaba, pero si reincidía se le hacía despellejar hasta que su cuerpo fuese comido por las aves.

EL PUEBLO AZTECA...

De mayor importancia resulta el estudio del derecho penal de los aztecas, este pueblo fue no sólo el que dominó solitariamente la mayor parte de los vecinos de la altiplanicie mexicana, sino que impuso las prácticas jurídicas de todos aquellos núcleos que conservaban su independencia a la llegada de los españoles.

Todas las provincias conquistadas por los aztecas eran tributarias de la Corona, y los tributos consistían en animales, frutas y minerales, que eran cubiertos según la tasa que se les había prescrito; contribuyendo, además los mercaderes con una parte de sus productos, y los artífices con cierto número de las obras que trabajaban. Contabáanse

también entre los tributos, vestidos de algodón y cierta cantidad de semillas y plumas que eran comunes a casi todos los pueblos tributarios, así como otras muchas cosas diferentes según la calidad de las tierras.

Había quienes contribuían con cantidades abundantes de leña, de vigas y planchones para los edificios, o bien con una gran cantidad de copal. Otros pueblos tenían obligación de entregar a los viveros y parques reales cierto número de aves y de cuadrúpedos. A otros se les impuso el gravamen de cultivar una sementera de maíz de 1600 varas de largo y 800 de ancho para víveres del ejército.

En una palabra, se pagaba tributo a la Corona de México de todas las producciones de la naturaleza y de todas las obras de arte que podían ser útiles en alguna manera al rey.

Además de los pueblos y provincias sometidos que tributaban, había cuatro clases de tributos:

- 1) Los colonos de la propiedades de nobles y guerreros distinguidos. Dichos colonos cultivaban las propiedades aludidas y daban parte de los productos a sus propietarios en lugar de pagar el tributo al rey.

2) Los habitantes de los capullis (barrios), que tributaban al jefe de barrio y al rey.

3) Los comerciantes e industriales.

4) Los " mayeques ", especie de esclavos de la tierra, que entregaban tributo al dueño de la sementeras que sembraban, y no pagaban tributo al rey.

Todas estas contribuciones, juntamente con los cuantiosos regalos que hacían al rey los gobernadores de las provincias y señores de lugares, y los despojos de la guerra, formaban aquella inmensa riqueza que tanto asombro causó a los españoles conquistadores y constituían la Hacienda Pública.

Organización y control de la Hacienda Pública

La máxima autoridad de la organización fiscal era el Cihuacóatl. Bajo él estaba el Hueyealpixqui o Calpixqui Mayor, quien estaba encargado de recoger todo lo que los Calpixque Menores le entregaban, y de llevar las cuentas en los libros respectivos.

Que el Cihuacóatl haya tenido a su cargo la administración de la Hacienda Pública, cuidando de su distribuidor y buen empleo nos lo confirma Chavero, mismo

autor que también nos habla de los Calpixque como recaudadores de los tributos.

Concluida la guerra, los aztecas imponían los tributos a los pueblos sojuzgados y nombraban a los Calpixque que habían de recaudarlos, de tal manera que al levantarse el campo de batalla para volver a México, los Calpixque llevaban ya minuciosa cuenta y razón de todo lo ocurrido, de todo lo gastado y de todo lo adquirido.

Fue a través de los jeroglíficos como los aztecas llevaban una cuenta exactísima de las entradas de la Hacienda Pública, tanto por concepto de sus tributos como por los de los territorios conquistados. Así, en la nómina de cada uno de dichos territorios se les fijaban las cosas y cantidades de ellas que habían de tributar, y cada ochenta días se entregaba al Calpixque, que cuidaba de remitirlas a México. En esta nómina constaban los nombres jeroglíficos de cada pueblo, e inmediatamente junto a ellos los signos figurativos de los objetos que se habrían de entregar, señalando su monto con los caracteres numéricos conocidos.

Ahora bien, el control general de todos los tributos que formaban la Hacienda Pública correspondía, como ya hemos dicho, al Cihuacóatl (funcionario civil, especie de

alter ego del rey), que cuidaba de su distribución y buen empleo, contando para ello de autoridad propia, de tal modo que el rey no podía disponer a su arbitrio de los caudales del reino, pues estos debían dedicarse precisamente a lo que de antemano y por bien público estaba determinado, lo que revela un gran progreso administrativo para aquellos tiempos y circunstancias.

Del estudio del Códice Florentino, en el que se contemplan los requisitos indispensables para el desempeño de la judicatura, López Austin concluye asimismo que, a través de dicha reglamentación, los aztecas siempre cuidaron que sus representantes fuesen hombres preparados para el desempeño de sus cargos, en especial los de gobernadores de pueblos anexados, los de funcionarios que atendían las necesidades administrativas de los calpulli.

López Austin nos menciona que los funcionarios que estaban libres del tributo, y que el Tlatoani se encargaba de su sustento y alojamiento e indica, citando a Alonso de Zurita, que recibían productos y servidumbres del pueblo, según la calidad y cargo de cada uno.

La continua permanencia en los tribunales, desde comenzar el día hasta la tarde, era otra medida preventiva,

en orden a evitar la corrupción de los jueces, aunada a otras tales como el establecimiento de penas capitales contra los prevaricadores de la justicia, la puntualidad de su ejecución y la vigilancia del soberano, ejercida a través de juntas periódicas con estos funcionarios, en las que debían dar cuenta de los litigios pendientes.

Las penas capitales prescritas contra los prevaricadores de la justicia, la puntualidad de su ejecución y la vigilancia de los soberanos, tenían enfrenados a los magistrados, y el cuidado que se tenía de suministrarle de cuenta del rey todo lo necesario, los inexcusables.

Con referencia al control represivo de las conductas ilícitas de los funcionarios, su implementación se llevó a cabo con penas rigurosas, acordes a la gravedad que revestía la responsabilidad oficial en los reinos de México y Tezcoco. Tales penas iban desde la simple amonestación al juez prevaricador por parte de sus compañeros, cuando el caso no era grave, hasta la muerte misma, si la falta era importante, existiendo además, la destitución del cargo, la inhabilitación para ocupar uno en lo futuro, el trasquilamiento y el derrumbamiento de sus casas, cuando el funcionario tenía el vicio de la embriaguez.

Y por último mencionaremos a grandes rasgos la clasificación de los delitos, así como la pena a que hacían merecedores:

Contra la seguridad del Imperio; contra la moral pública, contra el orden de las familias, cometidas por funcionarios; cometidos en el estado de queda, contra la libertad y seguridad de la personas; usurpación y uso indebido de insignias; contra la vida e integridad corporal de las personas; sexuales y contra personas en su patrimonio.

Las penas eran las siguientes: destierro, penas infamantes, pérdida de la nobleza, suspensión y destitución de empleo, esclavitud, arresto, demolición de la casa del infractor, corporales, pecuniarias y la de muerte que se predicaba demasiado. En última se aplicaba principalmente en las siguientes formas: Incineración en vida, decapitación, estrangulación, lapidación, etc.

ÉPOCA COLONIAL...

La conquista puso en contacto al pueblo español con el grupo de razas aborígenes; los integrantes de éstas fueron los siervos y los europeos los amos.

En la colonia se puso en vigor la legislación de Castilla, conocida con el nombre de Reyes de Toro, éstas tuvieron vigencia por disposición de las leyes de Indias a pesar de que en 1956 se realizó la recopilación de esas leyes de Indias, en materia jurídica reinaba la confusión y se aplicaban el fuero real, las partidas, las ordenanzas reales de Castilla, las de Bilbao, las Autos Acordados, la Nueva y la Novísima recopilaciones, a más de algunas ordenanzas dictadas para la colonia como la de minería, la de intendentes y la de gremios.

Puede afirmarse que la legislación colonial tendría que mantener las diferentes castas por ello no debe extrañar que en materia penal haya habido un cruel sistema intimidatorio para los negros, mulatos y castas, como tributos al rey, prohibición de portar armas y de transitar por las calles de noche. Para los indios las leyes fueron benévolas, señalándose como penas los trabajos personales por excusarles los azotes, sólo podían los indios ser entregados a sus acreedores para pagarles con su servicio y los mayores de trece años podían ser empleados en los transportes, donde carecía de caminos y en algunos casos de animales de carga.

En cuanto a la materia tributaria, en la Colonia corresponde a la época mercantilista española, y con la

fundación de América, en la Villa Rica de la Veracruz, estableciéndose en éste, el tributo denominado Quinto Real, siendo la quinta parte para el rey, otro quinto para el conquistador Cortés y el resto para los soldados que los acompañaron. Los indígenas propiamente no contribuían pues en realidad no contaban con nada, además de que lo mejor se le mandaba a la Corona. Se establecieron impuestos como el de Almirantazgo, por el uso de muelles, por la carga y descarga de mercancías, los anteriores en favor del almirante de Castilla. Como impuesto aduanal de entrada y salida de mercancías que fluctuaban entre un 5% y un 15% del valor declarado; a la sal, a la lotería, etc.

Uno de los impuestos que más perjudicó al país, fue el de la Alcabala establecido en 1575, consistente en un pago sobre la venta o trueque de mercancías, empezando con un 2% y 6% llegándose a ser del 8%. Impuesto pesado ya que este se cobraba por cada provincia que se pasaba. Quedando exentos de dichos impuestos algunos productos del anterior impuesto sobre los ingresos mercantiles. En esa época la principal industria lo era la minería, con sus respectivos impuestos por la obtención de minerales.

MÉXICO INDEPENDIENTE...

A raíz de la colonización española, el problema de establecer sistemas económicos practicables condujo a la experimentación sobre las bases del tributo indígena.

Durante el desarrollo de sus programas de gobierno, los monarcas de España pedían de vez en cuando información acerca de las costumbres precolombinas con la idea de establecer un régimen que los indios aceptaren de buen grado; esta política queda en las discusiones sobre la tasa de tributos.

El extenso ciclo colonial cierra el 6 de diciembre de 1810, cuando Miguel Hidalgo expide su histórico bando, aboliendo la esclavitud, en el que la cuestión económica llevaba al plano tributario destacando su importancia en su artículo segundo: "Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigía."

El segundo momento cíclico de México Independiente se ubica en la revolución de 1854, cuya consideración sociológica ha sido estudiada por Lucio Mendieta y Nuñez. El Plan de Ayutla se fundamentaba en siete puntos de los que

destaca el tercero: el recargo de contribuciones onerosas, sin consideraciones a la pobreza.

En la Ley General del Timbre del 25 de abril de 1893, se establecieron dos clases de responsabilidades: a) Por infracciones simples y b) Por infracciones con responsabilidad criminal. El primer grupo comprendía a su vez las violaciones cometidas por causantes por falta de pago del impuesto. Estas infracciones estaban afectadas por una sanción administrativa exclusivamente.

Dentro de las infracciones con responsabilidad penal son más importantes: a) Cuando los causantes llevan dos o más libros de contabilidad y b) Los que verifiquen delito de tipo fiscal o contribuyan a ella por medio de alguno de los actos que el Código Penal castiga. En este caso se aplica la sanción administrativa en cuanto al aspecto fiscal de la contravención y la sanción correspondiente del Código Penal según el delito que haya servido de medio para la comisión del delito fiscal. En dicha legislación no se consideraba a los delitos fiscales como tales sino en cuanto se valía el causante de un delito, se sancionaba.

El tercer momento, que culminará con las reformas a la Constitución de 1857 y la promulgación de la vigente de 1917.

A partir de 1917 los ciclos se acortan, es decir, las transformaciones jurídicas se aceleran. En lo referente a lo fiscal, la figura del delito " Defraudación Fiscal " aparece en nuestro derecho positivo hasta fecha reciente.

Con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal se podía proceder en contra del causante con fundamento en el fraude consignado en el Código Penal.

Al no existir calidades especiales en el sujeto pasivo el fraude en contra de la hacienda pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico.

En el pliego de envío al Congreso del Proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947 el C. Presidente de la República expresó que " las autoridades fiscales deberán asumir una actitud, en principio, de mayor confianza en la buena fe del contribuyente, más las leyes habrán de prever el castigo severo de la evasión fiscal asimilándola cuando proceda como se hace en otros países, a un verdadero delito ".

Se inicia de esa manera una nueva tendencia dentro de la política fiscal.

Como consecuencia de esa nueva técnica en la política hacendaría del país se convocó la Tercera Convención Nacional Fiscal celebrada en la ciudad de México en 1947.

Las conclusiones a las que se llegaron motivaron una revisión en la legislación impositiva con apoyo en los principios generales siguientes:

- 1.- Una Hacienda Pública fuerte y organizada, no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y el contribuyente.
- 2.- Es necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad.
- 3.- El fisco declara su fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y calificación como forma de control de los nuevos gravámenes.
- 4.- Unificación y simplificación de diversos impuestos.

5.- En principio cada causante no debe pagar sino un impuesto.

6.- Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

Consecuencia directa del punto seis de la anterior declaración de principios tomada en la citada convención se expidió la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.

Tenía por objeto dicha ley elevar a la categoría de delito, penado con sanciones corporales, el fraude al fisco cometido en los impuestos anteriores, puesto que la omisión de los impuestos exteriores, como ya hemos visto desde los primeros días de la independencia estaba sancionada.

La mencionada ley tiene trascendencia dentro del orden jurídico-penal positivo puesto que por primera vez erige en delitos conductas que anteriormente no tenía carácter delictivo.

Al parecer con la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal se buscaba tutelar el interés del Estado encaminado al normal funcionamiento de su administración

pública, ya que el bien jurídico tutelado en la misma ley es el patrimonio del Estado.

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

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al promover la expedición de una ley en la que se tipifican conductas que entrañan una defraudación al fisco estimaba que las prevenciones del Código Penal en su capítulo del fraude no eran del todo precisas.

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

- 1.- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos.
- 2.- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.

3.- No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los acusantes por concepto de impuestos.

4.- Omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales daba cubrir su impuesto.

5.- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.

6.- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para determinar la producción gravable o proporcionarla con falsedad.

7.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente la producción sujeta a impuesto.

8.- Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad.

9.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente el momento de las rentas o ingresos gravados.

En este " Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal" se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar, era inferior a N\$ 50,0000.00 pesos y prisión de dos a nueve años si excedía de dicha cantidad.

En caso de no poder precisar dicha cantidad defraudada, la pena fluctuaba de tres meses a nueve años.

La determinación de las cantidades se hacía tomando en cuenta lo defraudado y lo que se intentó defraudar dentro de un ejercicio fiscal, aún cuando se trate de impuestos distintos.

Además el juez estaba facultado para imponer la sanción de suspensión de uno a cinco años e inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de los que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación.

Cabe hacer notar que esta ley adolecía de diversos defectos muchos de los cuales fueron subsanados con posterioridad al vaciarse la mencionada Ley en el Capítulo V del Título VI del Código Fiscal de la Federación.

La ley de defraudación impositiva en materia federal tuvo una vida fugaz puesto que estuvo vigente sólo el año de 1948, sin embargo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público nunca aplicó dicha ley tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de causantes.

Al final de 1948 se promovieron reformas en vista de algunos errores de la ley de Defraudación Impositiva.

Al reformarse el Código Fiscal de la Federación se recogieron el Título Sexto de los Delitos Fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes, es así que con fecha de 30 de diciembre de 1948 aparece publicada en el Diario Oficial la reforma al Código Fiscal de la Federación, en el cual se adicionan los artículos 241 a 283 quedando el delito de defraudación fiscal en el Capítulo V del Título VI.

De los últimos años a la fecha, las necesidades del pueblo mexicano han aumentado notoriamente. Así vemos la imperante necesidad de constituir escuelas, viviendas, centros de salud, mejorar los sistemas de transporte, etc. Todo esto se logrará en la medida en que el Estado Mexicano

disponga de mayores ingresos para satisfacer tales necesidades.

Es por ello que nuestro gobierno se ha visto en la necesidad de aumentar, substancialmente, las tasas impositivas que le permitan mayores ingresos y en esta medida ir satisfaciendo las necesidades de los gobernados.

Ante la medida de aumento en el pago de impuestos la reacción lógica, del particular ha sido idear formas para evitar, hasta donde sea posible, disminuir sus obligaciones fiscales. Situación que ha tratado de evitar el Estado Mexicano, aumentando las hipótesis posibles de conducta que originan delitos fiscales.

De esta forma el Código Fiscal de la Federación se ha visto enriquecido en este aspecto, estableciéndonos que conductas deben calificarse de delictivas, fiscalmente hablando. Por todo esto a la fecha encontramos una mayor clasificación de Delitos Fiscales, y una mayor penalidad, y creemos que este estudio y evaluación continuará conforme avance el país y su política económica.

CAPÍTULO II

EL DELITO Y SUS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS...

EL DELITO, CONCEPTO..

Si el Derecho Penal es un conjunto de principios que, auxiliado por el Derecho Procesal Penal, viene a determinar qué conducta debe considerarse como delictuosa y en consecuencia, ser sancionada con una pena, se entenderá por que nuestro trabajo de Los Delitos Fiscales lo iniciamos teniendo la inquietud de establecer el concepto de delito, considerando que es la base sobre la cual se va a editar el desarrollo de este trabajo.

Establecer un concepto de delito como único y valedero, no es empresa que se antoje fácil de realizar; la razón que, entre otras sobresale, es que su raíz, su origen la encontramos en las realidades sociales y humanas, misma que varía según el lugar y la época en la que nos ubiquemos. Siguiendo esta idea, nos hemos encontrado, a través de nuestra investigación, con un variado número de conceptos que tienen como objeto único, darnos a conocer el significado de

la figura jurídica que conocemos como delito. Así tenemos que delito es:

---Una negación del derecho o un ataque al Orden Jurídico PESSINA.

--- Infracción de un deber exigible en daño a la sociedad o de los individuos.

--- Es la violación de un derecho. TRANK.

--- Es la violación de un derecho con deber. TARDE.

--- Es no solamente la oposición a la voluntad colectiva cuya expresión es el derecho, sino también la oposición al deber.

WUNDT WULFFEN.

--- Es desde el ángulo histórico, toda acción que la conciencia ética de un pueblo, considera merecedora de una pena, en determinado momento histórico y desde el ángulo valorativo, todo acto que ofende gravemente el orden ético y que exige una expiación consistente en la pena. JOSE MAGGIORE.

Los anteriores conceptos los ubicamos en primer grupo que denominaremos "Conceptos Generales del Delito", y los mencionamos así, porque la mayoría de ellos, sólo se

desprenden cuestiones tan generales como son violaciones, y que éstas sean a derecho.

Otro grupo de conceptos de delito, son:

--- Es una acción típica, contraria al derecho, culpable y sancionada con una pena adecuada y suficiente a las condiciones objetivas de la penalidad.

--- Hecho culpable del hombre, contrario de la ley y que está amenazado con una pena. FLORIAN.

--- Acción típicamente antijurídica y culpable. MEZGER.

--- Acto culpable, contrario a derecho, sancionado con una pena.

LIZET.

--- Acción típica, antijurídica, culpable y sometida a una adecuada sanción penal que llena las condiciones objetivas de culpabilidad. BENDING.

--- Acontecimiento típico, antijurídico e imputable. MAYER.

--- Acto típicamente antijurídico, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal. JIMENEZ DE AZUA.

Este segundo grupo de conceptos los denominamos Conceptos Particulares del Delito, y ello tiene su razón de ser: en estos conceptos, encontramos constantes que de una u otra forma aparecen en ellos; éstas son lo que conocemos como Elementos Integrantes, a saber:

- Conducta.
- Tipicidad.
- Antijuricidad y
- Culpabilidad.

Elementos que deben estar, todos reunidos, para concluir que la acción o conducta que se juzga, es un delito.

Nuestros distintos Códigos Penales, han definido al delito como:

--- La infracción voluntaria de una ley haciendo lo que ella prohíbe o dejando de hacer lo que manda: Artículo 10. del Código Penal de 1871.

--- La sanción de un derecho protegido legalmente por una sanción penal: Artículo 11 del Código Penal Mexicano de 1929.

--- Acto u omisión que sancionan las leyes penales: Artículo 7 del Código Penal de 1931.

--- El proyecto de Código Penal de 1949, optó por no definir lo que debe entenderse por delito.

--- Acto u omisión que sancionan las leyes penales: Artículo 7 del Código Penal actual, que es el concepto que mantiene desde el Código Penal de 1931.

Con base en todo lo anterior nos permitimos presentar el siguiente concepto de delito:

"Conducta externa de acción u omisión, manifestada por el hombre, misma que se adecúa a la norma, establecida en el Código Penal, trayendo como consecuencia, una pena."

ANÁLISIS:

Para poder hablar de la existencia de un delito, el presupuesto por el que debemos iniciar, es la manifestación externa de una conducta, misma que puede tratarse de un hacer (a quién algunos autores le llaman "Conducta Positiva"), o también dicha conducta puede tratarse de un no hacer (a la cual algunos autores le llaman "Conducta Negativa").

Como ejemplo de la primera, tenemos: disparo de arma de fuego.

Como ejemplo de la segunda, tenemos: el olvido por parte de la enfermera que debía de aplicar determinada inyección al paciente, y no lo hizo.

Con la existencia de una conducta, sea de hacer o de no hacer, ésta, cualquiera que sea, debe de haber sido manifestada (al hablar de conducta manifestada nos estamos refiriendo a que sea una conducta exteriorizada) por el hombre. No podemos creer en la posibilidad de que primero, un juez en materia penal, abra un proceso en contra de un animal acusado de haber realizado un delito y, segundo, nuestro máximo tribunal, se aboque a revisar si concede o niega el amparo al animal que el juez de conocimiento sentenció por encontrarlo culpable. Por ello es que la conducta que se juzga, debe de haber sido manifestada por el hombre.

Ahora bien, esta conducta manifestada por el hombre, debe adecuarse a alguna definición previamente establecida en el Código Penal. Con lo anterior, queremos decir que la conducta en cuestión, debe, primero, encajar con toda precisión en la definición que técnicamente lleva el nombre

de "Tipo"; esto es, dicha conducta no debe ni parecerse, ni asemejarse al tipo, debe coincidir exactamente en él. Y segundo, este tipo debe haber sido establecido con anterioridad a la manifestación de la conducta que se está juzgando. Esto último es tan importante para el presunto responsable, que inclusive está elevado a nivel constitucional (art. 14 de nuestra Carta Magna).

Con la existencia de una conducta exactamente adecuada al tipo penal, se origina, necesariamente, la transgresión al orden jurídico establecido; o dicho de otra forma, se establecerá la culpabilidad del procesado y con ello, la consecuencia legal final: el establecimiento de una pena para el delincuente.

2.2. ELEMENTOS DE CONDUCTA ...

Dentro del término Conducta, se pueden incluir tanto el hacer positivo como el negativo. Dentro del concepto conducta pueden comprenderse la acción y la omisión; es decir, el hacer positivo y el negativo; el actuar y el abstenerse de obrar.

Concepto de Conducta...

La conducta es el comportamiento humano voluntario ya sea positivo o negativo, encaminado a un propósito.

Sólo la conducta humana tiene relevancia para el Derecho penal. El acto y la omisión deben corresponder al hombre, porque únicamente es posible sujeto activo de las infracciones penales; es el único ser capaz de voluntad.

El problema de las Personas Morales...

Mientras unos autores están convencidos de la responsabilidad de las personas morales, otros la niegan de manera categórica, ya que algunos de ellos estiman que las personas jurídicas no pueden ser sujetos activos del delito por carecer de voluntad propia, independiente de la de sus miembros, razón por la cual faltaría el elemento conducta, básica para la existencia del delito.

Dentro del proyecto del Código Penal del 63, se captaba que las personas morales delinquían y al texto dice: "Admitiendo que la voluntad colectiva se asienta en la

voluntad individual de sus miembros, las sociedades pueden incurrir en ilícitos penales, estableciéndose en ocasiones un nexo de atribubilidad de la infracción delictuosa a la persona jurídica.

La Acción "Stricto Sensu" y la Omisión...

Hemos anteriormente expresado que la conducta (llamada también acto o acción, lato sensu), puede manifestarse mediante haceres positivos o negativos; es decir, por actos o por abstenciones.

El acto o la acción, stricto sensu, es todo hecho humano voluntario, todo movimiento voluntario del organismo humano capaz de modificar el mundo exterior o de poner en peligro dicha modificación. Según Cuello Calón la acción, en sentido estricto, es el movimiento corporal voluntario encaminado a la producción de un resultado consistente en la modificación del mundo exterior o en el peligro de que se produzca.

La omisión, en cambio radica en un abstenerse de obrar, simplemente en una abstención; en dejar de hacer lo que se debe ejecutar.

La omisión es una forma negativa de la acción. De acuerdo con Cuello Calón, la omisión consiste en una inactividad voluntaria cuando la Ley Penal impone el deber de ejecutar un hecho determinado.

Según Eusebio Gómez, son delitos de omisión aquellos en las que las condiciones de donde deriva su resultado reconocen, como base determinante, la falta de observancia por parte del sujeto de un precepto obligatorio.

En los delitos de acción se hace lo prohibido, en los de omisión se deja de hacer lo mandado expresamente. En los de acción se infringe una ley prohibitiva y en los de omisión una dispositiva.

Dentro de la omisión debe distinguirse la omisión simple u omisión propia de la comisión por omisión u omisión impropia; a) Voluntad, o no voluntad (delitos de olvido); b) Inactividad, y c) Deber jurídico de obrar, con una consecuencia consistente en un resultado típico. Se afirma

que la omisión simple " consiste en un no hacer, voluntario o culposo, violando una norma preceptiva, produciendo un resultado típico ".

Elementos de la Acción...

Celestino Porte Petit dice, que generalmente se señalan como elementos de la acción: una manifestación de voluntad, un resultado y una relación de causalidad.

Existen varios criterios de si la relación de causalidad y el resultado deben o no ser considerados dentro de la acción. La razón de esta divergencia radica exclusivamente a nuestro juicio, en el uso de una terminología variada.

Lugar y Tiempo de la Comisión de un Delito...

En la mayoría de los casos, la actividad o la omisión se realizan en el mismo lugar en donde se produce el resultado; el tiempo que media entre el hacer o no hacer humanos y su resultado es insignificante y por ello pueden considerarse

concomitantes. En ocasiones, sin embargo, la conducta y el resultado no coinciden respecto a lugar y tiempo y es entonces cuando se está en presencia de los llamados delitos a distancia, que dan lugar no sólo a problemas sobre aplicación de la Ley Penal en función de dos o más países soberanos, sino también dentro del Derecho interno, en cuestiones sobre determinación de la legislación aplicable.

Ausencia de Conducta...

Si la conducta está ausente, evidentemente no habrá delito a pesar de las apariencias. Es pues, la ausencia de conducta uno de los aspectos negativos, o mejor dicho impeditivos de la formación de la figura delictiva, por ser la actuación humana, positiva o negativa, la base indispensable del delito como de todo problema jurídico. Muchos llaman la conducta soporte naturalístico del ilícito penal.

Es unánime el pensamiento, en el sentido de considerar también como factores eliminitorios de la conducta a la vis maior (fuerza mayor) y a los movimientos reflejos. Operan, porque su presencia demuestra la falta del elemento volitivo, indispensable para la aparición de la conducta que, como hemos dicho, es siempre un comportamiento humano voluntario.

Sólo resta añadir que la vis absoluta y la vis maior difieren por razón de su procedencia; la primera deriva del hombre y la segunda de la naturaleza, es decir, es energía no humana. Los actos reflejos son movimientos corporales involuntarios. (si el sujeto puede controlarlos o por lo menos retardarlos, ya no funcionan como factores negativos del delito).

2.3.- Elementos de Tipicidad...

Hemos insistido en que para la existencia del delito se requiere una conducta o hecho humanos; más no toda la conducta o hecho son delictuosos; precisa, además, que sean típicos, antijurídicos y culpables. La tipicidad es uno de los elementos esenciales del delito cuya ausencia impide su configuración.

El tipo es la descripción del acto o del hecho injusto o antisocial, en su aspecto objetivo y externo.

Definición de Tipicidad...

La tipicidad es el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del

comportamiento con el descrito por el legislador. Es la acuñación o adecuación de un hecho a la hipótesis legislativa. Para Celestino Porte Petit la tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo.

El tipo es pues, una forma legal de determinación de lo antijurídico punible, supuestas condiciones normales en la conducta que se describe.

Función de la tipicidad...

Para Jiménez de Asúa, la tipicidad desempeña una función predominante descriptiva, que singulariza su valor en el concierto de las características del delito.

Elementos del Tipo...

Siendo el delito un acto humano, la descripción es esencial en cada una de sus especies y debe referirse al sujeto activo o agente del delito; al verbo representativo de la acción que es núcleo del tipo; y al complemento que puede ser una persona o una cosa, como sujeto pasivo u objeto del delito.

El sujeto activo del delito, si éste es un "acto humano" o exteriorización de una voluntad, ha de ser siempre un hombre o representante de la especie humana cualesquiera que sean su sexo o sus condiciones particulares y accidentales.

Dentro de la tipicidad también se nos menciona el papel de las personas jurídicas, se dice que son sujetos activos en sentido jurídico e incluso penal y tener pues, por lo delitos que pueden cometer una propia responsabilidad colectiva independiente de la que le corresponda a cada individuo de los que hayan concurrido particularmente a la libertad y ejecución del delito colectivo.

Sin embargo es evidente que una persona jurídica, siendo no una ficción sino una abstracción, no puede ser delincuente en el sentido natural, sino en el legal. Y por consiguiente si su actividad social se concreta en cualquier delito, no personal sino colectivo, debe ser sometida al derecho penal administrativo, dejando que al derecho penal común sean sometidos únicamente los individuos, persona físicas que realmente y con diversas actitudes o actividades hayan deliberado o realizado un delito.

Dentro de la misma afirmación de que el sujeto activo de un delito es siempre un ser humano, hay que advertir que algunos delitos no pueden ser cometidos sino por un sujeto cualificado o dotado de una calidad especial, como el empleado o funcionario público, en el peculado, razón por la cual se le ha calificado a estos delitos como especiales.

En ellos puede concurrir sujetos no cualificados, como autores intelectuales, coautores o cómplices, pero se requiere la calidad especial señalada en el tipo para ser autor material.

El acto delictuoso se expresa por si mismo como la expresión de giros sin tener fondos en poder del girado, o bien por resultado material, como en el homicidio, las lesiones o el daño en propiedad ajena. Deben mencionarse las circunstancias de tiempo, de lugar, de modo, etc. Cuando tengan alguna influencia en la constitución o calificación del delito, así como las demás condiciones objetivas cuya concurrencia sea necesaria para la integración del ilícito.

El sujeto pasivo de un delito es siempre la sociedad cuando se afectan bienes jurídicos instituidos para la vida ordenada, pacífica y progresiva de sus componentes o de su

comunidad misma; o el Estado tomando como forma política de organización, en los delitos políticos.

Además puede haber una persona física o jurídica, reconocida como tutelar de los bienes afectados concretamente, a la cual se considera como sujeto pasivo inmediato, como sucede en el homicidio y los atentados al honor; puede el delito realizarse sobre una cosa (cuyo dueño o poseedor se considera como sujeto pasivo o perjudicado inmediato); o bien causar sólo un daño o peligro general, abstracto, en cuyo caso no hay delito, e intermedio entre el agente y la sociedad.

Ausencia de Tipo y de Tipicidad...

La atipicidad es la ausencia de adecuación de la conducta al tipo. Si la conducta no es típica, jamás podrá ser delictuosa.

Suele distinguirse entre ausencia de tipo y de tipicidad; la primera se presenta cuando el legislador, deliberada o inadvertidamente, no describe una conducta que,

según el sentir general, debería ser incluida en el catálogo de los delitos.

En cambio la ausencia de tipicidad surge cuando existe el tipo, pero no se amolda a él la conducta dada, las causas de atipicidad pueden resumirse a las siguientes:

- a) Ausencia de calidad; b) Si faltan el objeto material o el objeto jurídico; c) Cuando se dan las referencias temporales en el tipo; d) Por no darse, en su caso, la antijuricidad especial.

2.4 ELEMENTOS DE ANTIJURICIDAD...

Antijuricidad es oposición al Derecho; y como el derecho puede ser legislado por el Estado y formal, o bien de fondo, de contenido o material, también de la antijuricidad se puede afirmar que es formal, por cuanto se opone a la ley del Estado, y material por cuanto afecta los intereses protegidos por dicha ley.

No es preciso pensar, que cada especie de antijuricidad, formal o material, excluye a la otra; por el contrario, de ordinario van unidas ambas y son, de acuerdo con su

naturaleza y su denominación, una la forma y la otra el contenido de una misma cosa.

Definición de Antijuricidad...

La antijuricidad es la infracción de las leyes y el quebrantamiento de las normas, también podemos decir que es la contradicción objetiva de los valores estatales.

Antijuricidad Formal y Material...

El orden jurídico, es necesario para la constitución y mantenimiento de la Sociedad como tal, supone un conjunto de normas de necesidad moral cuyo quebrantamiento daña o pone en peligro la tranquilidad, la justicia, la seguridad y el bien común; estas normas, derivadas de la naturaleza de las cosas, de la naturaleza humana que necesita de la convivencia y por lo tanto del respeto mutuo entre los individuos, de la limitación recíproca en las actividades y en los movimientos, para no entorpecer, estorbar o perjudicar las actividades y los movimientos de los demás, y de la corporación que sume los esfuerzos particulares para lograr el supremo beneficio de la unión, forman un acervo equitativo de obligaciones y

derechos a que todos nos hayamos ligado y que todos podemos disfrutar.

La violación de esas obligaciones o el ataque a esos derechos, al atentado hacia esas normas jurídicas es lo que tiene el carácter de antijuricidad material porque viola los intereses viales de la organización social; intereses que al ser protegidos por la organización jurídica constituyen una institución o un bien jurídico (como la propiedad o la libertad), y por eso se dice que en una Sociedad organizada jurídicamente o en un Estado el antijurídico material consiste "en la lesión opuesta en peligro de los bienes jurídicos o de los intereses jurídicamente protegidos".

Pero si en la vida práctica toda sociedad necesita organizarse formalmente, es porque las normas naturales o culturales son difíciles de precisar y esencialmente violables, lo que establece como misión primordial de la organización el promulgar esas normas obligatorias y asegurar la coacción que respalde o garantice su eficiencia. Esa labor de investigación, de fijación y declaración de las normas necesarias para la vida de cada grupo, de acuerdo a los principios inmutables que emanan de la naturaleza de las cosas y a la vez los cambiantes medios, y estadios culturales, el Estado proclama sus leyes en que da forma

tangible y perfectamente delineada a las obligaciones y los derechos de los ciudadanos, para su exacto conocimiento por éstos, su estabilidad y su más uniforme y fácil cumplimiento.

Así, la infracción de las leyes significa una antijuricidad formal, por la violación del precepto positivo derivado de los órganos del Estado; y una antijuricidad material por el quebrantamiento de las normas que la ley interpreta, o de los intereses sociales que una y otra (norma y ley) reconocen y amparan. Por eso también resulta necesario decir y afirmar que los delitos violan las normas y no las leyes, pues el quebrantamiento de aquéllas se produce a través de las infracciones legales.

Elementos Subjetivos de Antijuricidad...

Dentro de esa concepción objetiva de la antijuricidad cabe reconocer la existencia de algunos elementos subjetivos, no obstante serlo constituyen la antijuricidad en determinadas conductas, por necesitarse incluirlos en la valoración objetiva del acto que con ellos resulta antisocial o contrario al orden jurídico.

Las injurias no tendrían el desvalor de un atentado si las palabras dichas no tuvieran el propósito de ofender; ni el fraude sería tal si los actos materiales que lo constituyen no llevan la intención de engañar y obtener un lucro indebido.

Incidentalmente la afirmación de que lo antijurídico lesiona o pone en peligro intereses protegidos, obliga a insistir en que se trata de intereses sociales, y no individuales, pues la inadvertencia de tal distinción hizo creer que el consentimiento de la persona directamente afectada por el delito, o a la falta de interés de esa persona y mantener el bien jurídico que se garantiza, haría desaparecer la antijuricidad del acto.

2.5.- LA IMPUTABILIDAD...

De lo que hasta ahora hemos visto, se desprende la necesidad de precisar los caracteres de esa persona, ese "yo" que se menciona como causa psicológica o moral del acto, por ser ellos los que hacen al sujeto capaz de obrar culpablemente o le dan plena imputabilidad jurídica de sus actos.

La imputabilidad debe entenderse hoy como un tecnicismo que se refiere a la capacidad del sujeto: capacidad para dirigir sus actos dentro del orden jurídico y que, por tanto, hace posible la culpabilidad. Es un presupuesto de esa última y por lo mismo difiere de ella como difiere la potencia o la capacidad abstracta de su ejercicio concreto en actos determinados. Puede haber imputabilidad sin culpabilidad, pero no ésta sin aquella.

Para ser culpable un sujeto, precisa que antes sea imputable; si en la culpabilidad, intervienen el conocimiento y la voluntad, se requiere la posibilidad de ejercer esas facultades. Para que el individuo conozca la ilicitud de su acto y quiera realizarlo, debe tener capacidad de entender y querer, de determinarse en función de aquello que conoce; luego la aptitud (intelectual y volitiva) constituye el presupuesto necesario de la culpabilidad. Por eso la imputabilidad (calidad del sujeto, capacidad ante el Derecho Penal) se le debe considerar como el soporte o cimiento de la culpabilidad y no como un elemento del delito, según pretenden algunos especialistas.

La imputabilidad es 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 Derecho Penal que traiga consigo las consecuencias penales de la infracción. En pocas palabras, podemos definir la imputabilidad como la capacidad de entender y de querer en el campo del derecho penal.

Si la culpabilidad se produce al actuar, es claro que la capacidad de culpabilidad debe existir en ese momento mismo. El problema se ha estudiado ya al referirse a diversos casos en que los resultados dañosos se producen después de algún tiempo de ejecutarlo el acto causal, cambiando en ese intervalo las condiciones de lucidez o capacidad del agente; pero las soluciones resultan menos claras cuando tanto la ejecución del acto constitutivo del delito como la producción del resultado se realizan en un tiempo en que el reo es inimputable, si bien existe el antecedente de haberse procurado el mismo sujeto activo tal estado de anormalidad.

Sin embargo, siendo este primer acto ejecutado con plena capacidad, como primer eslabón de una cadena causal y con la mira puesta en producir el resultado antijurídico, no puede menos que imputarse todo ello al mismo sujeto.

La culpabilidad, en tanto que implica actos de conocimiento y voluntad, exige, como presupuesto, la

existencia de la imputabilidad. Es esta la calidad del sujeto imputable; es imputable el que, abstractamente considerado, se le puede exigir, jurídicamente una conducta. Para que el sujeto activo pueda realizar actos de conocimiento y de voluntad ha de tener precisamente la facultad de conocer y querer, de otro modo, no tendrá capacidad de obrar en Derecho Penal.

Siendo la culpabilidad elemento del delito, si hay inculpabilidad no hay delito. La imputabilidad es presupuesto de la culpabilidad, la inimputabilidad es la ausencia de imputabilidad. En consecuencia, si hay inimputabilidad, no habrá culpabilidad y por lo tanto no habrá delito. Son causas de inimputabilidad la " falta de desarrollo y salud de la mente así como los trastornos pasajeros de las facultades mentales que privan o perturban en el sujeto la facultad de conocer el deber ". Es así que es inimputable el sujeto enajenado mental, así como el que se encuentra trastornado mentalmente en forma transitoria, de manera que no esté en situación de poder distinguir el carácter lícito o ilícito de su actuar y por tanto no podrá encauzar adecuadamente, dentro del Derecho, su conducta.

La Responsabilidad...

La responsabilidad es el deber jurídico en que se encuentra el individuo imputable de dar cuenta a la sociedad por el hecho realizado. Son imputables quienes tienen desarrollada la mente y no padecen alguna anomalía psíquica que los imposibilite, para lograr el acto pero sólo son responsables quienes habiendo ejecutado el hecho, están obligados a responder de él.

Por otra parte se usa el término responsabilidad para significar la situación jurídica en que se coloca el autor de un acto típicamente contrario al Derecho, si obró culpablemente; así, los fallos judiciales suelen con esa declaración, teniendo al acusado como penalmente responsable del delito que motivó el proceso y señalan la pena respectiva.

La responsabilidad, resulta entonces, una relación entre el sujeto y el Estado, según la cual éste declara que aquél obró culpablemente y se hizo acreedor a las consecuencias señaladas por la Ley a su conducta.

2.6.- LA CULPABILIDAD...

La defensa de la sociedad como organización, conciente en conservar un orden justo y de paz, combatiendo aquellos comportamientos que desconocen y contrarían tal ordenación. Para dicha defensa no interesan esas conductas sino por el mal que hacen o el trastorno con que amenazan la tranquilidad pública; pero las actividades tendientes a prevenir o remediar ese mal necesariamente han de buscar las causas que lo originan, para actuar sobre ellas tratando de eliminarlas o de contrarrestar su acción y realizar así una campaña eficaz y no meramente sintomática o de superficie.

Pueden clasificarse tales causas como sigue:

- a).- Por la edad,
- b).- Por ciertos estados anormales, considerados como especialmente peligrosos; y
- c).- Por la culpabilidad.

Definición de Culpabilidad...

El maestro Jiménez de Azúa señala que la culpabilidad es el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica.

Otros dicen que la culpabilidad es el nexo psicológico entre el acto y el sujeto; y por eso también se toma la culpabilidad como aquello que hace que el acto antijurídico sea reprochable subjetivamente.

Naturaleza Culpable...

Por su antijuricidad objetiva, el acto es reprochable; no puede ser aprobado aún cuando se haya cometido por error o por inconsciencia; pero al sujeto sólo se le puede reprochar el acto si pasó por su conocimiento y fué ordenado por su voluntad; o si el mismo sujeto suprimió la autocritica o la previsión, procediendo con ligereza, con festinación y con desinterés o con desprecio hacia la posible lesión del orden jurídico.

La culpabilidad, genéricamente consiste en el desprecio del sujeto por el orden jurídico y por los mandatos y prohibiciones que tienden a constituirlo y conservarlo, desprecio que se manifiesta por franca oposición en el dolo, o indirectamente, por indolencia y desatención nacidas del interés o subestimación del mal ajeno frente a los propios deseos, en la culpa.

Se reprocha el acto culpable porque al ejecutarlo se da preponderancia a motivos personales sobre los intereses o motivos de la solidaridad social en concurso; y porque teniendo obligación de guardar la disciplina y las limitaciones impuestas a la expansión individual, y todo el cuidado necesario para no causar daños, se desconoce o se posterga ese deber queriendo sólo disfrutar de los derechos y beneficios que brinda la organización, sin prescindir en nada de cuanto dicta el capricho o el deseo, aún con perjuicio de los demás hombres y como si el actuante fuera el único digno de merecer.

En realidad es pues, la culpa una forma de pensar y de querer guiada por el sujeto, que hace a éste responsable de su conducta y de los resultados de la misma. Para un psicólogo es una verdad conocida la que afirma que la voluntad es, en cierto sentido, antes que el conocimiento, ya

que el sujeto puede, voluntariamente prestar mayor atención a determinados razonamientos y desentenderse de los que no le interesan o le son desagradables, encauzando así el juicio hacia conclusiones queridas.

Dolo y Culpa...

Según la gente dirija su voluntad consciente a la ejecución del hecho tipificado en la Ley como delito o cause igual resultado por medio de su negligencia o imprudencia.

En el dolo el sujeto conoce la naturaleza de su acto y su trascendencia, y así determina su ejecución; y en la culpa, si ha previsto el posible resultado, se empeña en persuadirse de que no ha de ocurrir, pasando precipitadamente a la ejecución sin detenerse a pensar los argumentos en contra.

La culpa llamada inconciente, aquella en que el resultado dañoso no fué previsto, radica también en una precipitación o ligereza en que los acuerdos de actuar se toman sin reflexionar detenidamente sobre lo que puede ocurrir, festinación que en el fondo no es debida sino al

desinterés por lo social, por lo jurídico que se siente como una molestia o un estorbo y cuya consideración cuidadosa se rechaza, previniendo preocupaciones o escrúpulos que pudieran impedir el acto deseado. De esta manera no se prevé (o se afirma, aún para convencimiento de la propia conciencia, que no se ha previsto) el resultado.

Este es, esencialmente, el mecanismo de la culpabilidad en sus dos especies; por ello se puede sostener que, tanto en el dolo como en la culpa, el factor constitutivo es la voluntad, si bien suponiendo una intervención del juicio cuya función debería ser la de iluminar y dirigir, pero que en realidad y en mucha parte es dirigida de suerte que el juicio, antes de ser determinante, ha sido influenciado ya en mayor o menor escala por el sujeto, sus deseos, sus impulsos afectivos y aún su voluntad.

2.7.- LA PUNIBILIDAD...

La punibilidad consiste en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta. Un comportamiento es punible cuando se hace acreedor a la pena; tal merecimiento acarrea la conminación legal de aplicación de esa sanción. También se utiliza la palabra punibilidad,

con menos propiedad, para significar la imposición concreta de la pena a quien ha sido declarado culpable de la comisión de un delito.

En otros términos: es punible una conducta cuando por su naturaleza amerita ser penada; se engendra entonces una amenaza estatal para los infractores de ciertas normas jurídicas; igualmente se entiende por punibilidad en forma menos apropiada, la consecuencia de dicha conminación, es decir, la acción específica de imponer a los delincuentes, a posteriori, las penas conducentes.

En resumen, la punibilidad es:

a) Merecimiento de penas; b) Amenaza estatal de imposición de sanciones si se llenan los presupuestos legales y, c) Aplicación fáctica de las penas señaladas por la Ley.

Al definir al delito expresamos un acto antijurídico, culpable y punible, en consecuencia decimos que es la amenaza del estado de imponer una pena por la violación de los deberes consignados en la norma jurídica.

La doctrina se divide en dos corrientes: la que considera a la pena como consecuencia del delito y la

segunda, que ve en la punibilidad un elemento del delito. Sostienen los autores partidarios de la primera doctrina que la sanción es parte de la norma y no del comportamiento, pues como expresa Villalobos "un acto es punible por simple hecho de ser delito; pero no es delito porque es punible".

Ausencia de Punibilidad...

Las causas de impunidad de la conducta o del hecho típico, antijurídico y culpable, denominadas excusas absolutorias, constituyen el aspecto negativo de la punibilidad y originan la inexistencia del delito.

Para el autor Jiménez de Asúa, estas causas las define de la siguiente manera, "son causas de impunidad o excusas absolutorias, las que hacen que una conducta típica, antijurídica, e imputable a un autor y culpable no se asocie pena alguna por razones de utilidad pública".

El Estado no sanciona determinadas conductas por razones de justicia o de equidad, de acuerdo con una prudente política criminal.

En presencia de una excusa absolutoria, los elementos esenciales del delito (conducta o hecho, tipicidad, antijuricidad y culpabilidad), permanecen inalterables, sólo se excluye la posibilidad de punición.

Cuando existen estas causas, el legislador establece la no imposición de una pena. Las excusas absolutorias se clasifican; a) en razón de una temibilidad mínima o nula; b) en función de la conservación y fortalecimiento de los lazos familiares y c) en función de la no exigibilidad de otra conducta.

En razón a la clasificación primera de la mínima temibilidad, podemos decir que dentro de los delitos fiscales, encontramos que es aplicable este precepto, ya que cuando un contribuyente recae en algún delito de este tipo, puede por cuenta propia enterar aquellos impuestos que debiese a la fecha, pagar los recargos y multas incurridas, pero todo ello sin que la autoridad tuviese conocimiento del mismo delito, entonces al ser voluntario el pago de las contribuciones la autoridad no impondrá pena alguna. Vemos entonces que esta excusa elimina la imposición de la pena, ya que la conducta en su momento se llevo a cabo, pero existió un objetivo arrepentimiento del delincuente.

CAPITULO III

CLASIFICACION DE LOS DELITOS...

3.1. POR EL RESULTADO...

3.1.1 Formales

En una sistemática penal de estricto legalismo, como la dominante en la mayoría de las legislaciones modernas, en que el delito es, antes que nada, una infracción de normas estrictas, pueden afirmarse que todos los delitos son formales, en el sentido de normativos.

Es la norma penal la que crea la forma del delito, que no otra cosa es su tipicidad, y sin ella no se concibe su mera existencia. Esta es la razón por la que no pocos penalistas, especialmente los adscritos a la dirección jurídiconormativa, estimen artificiosa y vana la distinción entre delitos formales y materiales, porque, como observa Antoliski, en cada delito hay elementos formales indeclinables, condicionados por la norma, a la vez que una

materialidad de "resultado", que puede ser o no físicamente visible, pero que se da siempre.

Quizá la distinción tuviese una más profunda razón de ser aceptando la un tanto trasnochada doctrina garofaliana del delito natural, frente al cual el formal equivaldría a artificioso o formalista, pero no es ésta la aceptación corriente del delito formal, al que se opone, no el natural, sino el material. Con ello, como enseguida daremos a conocer, el confusionismo con la clasificación de los delitos de resultado y de riesgo o peligro es casi inevitable, y se acepta en la técnica alemana más moderna. Como entre nosotros en la de Jiménez de Asúa.

La distinción entre delitos formales y materiales es propia de la ciencia penal clásica y, en efecto, Carrara fué quien primero y magistralmente la perfiló, definiendo el delito formal como " aquel que se consuma con una simple acción del hombre, que basta por sí sola para violar la Ley".

En la más moderna dogmática propugna con la máxima pureza carrariana dicha tesis, el profesor Petrocelli, mientras que un neopositivista, Crispigni, pretende ir más allá y distinguir la noción de delito formal del de mera

conducta, para combatir de ese modo la técnica germánica de asimilación entre ambas.

Fuera de estos nombres insignes, la doctrina del delito formal puede afirmarse ciertamente que se halla en crisis, incluso en la propia Italia, donde la Alemana, de la asimilación y el punto de vista de que no hay delito sin evento, va ganando terreno. Tal dirección la marca en la ciencia italiana Bataglini, para quien sólo hay posibilidad de hablar de delito formal, en los casos en que el evento se compenetra en la acción.

Para Cuello Calón, el delito formal " es el que jurídicamente se consuma por el solo hecho de la acción o de la omisión del culpable, sin que sea precisa la producción de un resultado externo ".

Para Mayer, recogiendo la idea de Von List de que no existen puros delitos de acción y que ésta no es sino voluntad objetivada, sostiene la afirmación de que el llamado delito formal, es aquel en que hay un resultado y que lo que puede no haber es manifestación de voluntad.

En cuanto a Welzel, asimila el delito formal al de pura actividad y de su propia consideración denominándolo simplemente delito de acto. Estima en cambio, valiosamente, que en él no es exigible la afirmación del resultado, siendo caracterizado por la impureza o ilegitimidad del acto mismo, como acontece con el perjurio, el adulterio y tantas otras figuras delictivas, en las que, aunque exista indudablemente resultado material, la acción misma y no ese resultado es lo que en definitiva cuenta.

Lo que es verdaderamente interesante en la dogmática de la delincuencia formal, concebida como de pura actividad, es que en ella no interesa la relación de causa a efecto, tan decisiva en la material. Al no existir sino pura actividad y no contar para nada la causalidad, la premisa activa hasta para la consumación.

Para Fernando Castellanos, los delitos formales, son aquellos en los que se agota el tipo penal en el movimiento corporal o en la omisión del agente, no siendo necesario para su integración que se produzca un resultado externo.

Son delitos de mera conducta; se sanciona la acción u omisión en sí misma, y la ejemplifica con el falso testimonio, la portación de arma prohibida, etc.

Para Miguel Angel Cortés, los delitos formales son aquellos en los que la realización de la conducta agota íntegramente el tipo penal, sin producir un resultado material externo, perceptible a los sentidos, y nos da como ejemplo: el allanamiento de morada.

Después de lo anteriormente escrito, podemos decir que referente a lo fiscal, los delitos formales tienen mucho que ver, ya que al sancionarse la conducta u la omisión, muchas de las personas tanto físicas como morales, caen en dicho supuesto, y como ejemplo de ello tenemos: cuando el contribuyente omite parcial o totalmente el pago de sus impuestos, o cuando en sus declaraciones incluye información falsa o corregida.

3.1.2. MATERIALES...

La clásica definición carrariana de que en los delitos materiales, para ser consumados, precisan la necesidad de un

resultado (evento) dado, concebido éste como "daño efectivo", y no sólo potencial, es demasiado vaga por cuanto que deja en el vacío la otra cuestión de qué cosa sea el resultado. Lo es más aún por la semántica ambigua del término italiano evento, y lo sigue siendo aunque se prefiriera su más exacta traducción castellana, la de resultado.

Para Von Liszt, en cada delito hay resultado y todo depende, naturalmente del concepto, y alcance que de dicho vocablo se posea, pues resultado hay en los delitos más típicamente formales, como la tenencia de armas, encarnable en substractum material. En otras infracciones como la calumnia y la injuria, el resultado predominante puede ser en la violación de un bien jurídico positivo, bien que inmaterial, el honor.

El maestro Cuello Calón, nos dice que el delito material no puede consumarse sino se produce el resultado antijurídico que el delincuente se propuso obtener, la muerte en el homicidio, la aprehensión en el robo, etc.

En todo caso la materialidad (o formalismo) del delito sólo interesa de verdad a efectos de la perfección del mismo, pues sólo en la primera especie, como queda dicho, cabe una efectiva relación de causalidad, y por ende, una posibilidad

de imperfección en sus formas intentadas y frustradas. La necesaria vinculación coordinada de voluntad y resultado hace posible en el delito material la distinción de los grados en la fuerza física, imposible de todo punto en el puramente formal.

La materialidad, como en su caso el formalismo, se inserta definitivamente en el momento consumativo, es decir, que la consumación no se verifica sin el resultado previsto en la tipificación, por ejemplo la muerte en el homicidio.

La materialidad es pues, un elemento inherente a la tipicidad y no a la dinámica física de la infracción concreta. De ahí que un delito pueda perfectamente configurarse como formal en un sistema legislativo, y como material en otro, así como hemos dicho dentro de un país, algún delito puede ser material, y para otro puede ser formal.

Para el maestro Fernando Castellanos, "los delitos materiales son aquellos en los cuales para su integración se requiere la producción de un resultado objetivo o material."

Hablando de delitos materiales nos damos cuenta que son los que sí producen un resultado externo, y que dentro de lo que es la penalidad encontramos infinidad de delitos de este tipo, pero en cuanto a lo fiscal podemos entender que al defraudar al fisco por ejemplo, la persona, ya sea moral o física está produciendo una conducta delictiva externa, que afecta directamente a los ingresos que recibe la hacienda para sus diferentes obras que la ciudad requiere.

3.2. CONTINUADOS...

Los delitos continuados están constituidos por dos o más acciones u omisiones separadas por un cierto tiempo, que no obstante integran cada una de ellas por separado la misma figura fundamental de delito, se valoran como uno solo en razón a la homogeneidad de sus elementos.

Según Fernando Castellanos, en este delito se dan varias acciones y una sola lesión jurídica. Es continuado en la conciencia y discontinuado en la ejecución. Con razón para Carrara la continuidad en este delito debe buscarse en la discontinuidad de la acción. Se dice que el delito continuado consiste en: a) Unidad de resolución; b) Pluralidad de acciones (discontinuidad en la ejecución); y, c) Unidad de lesión jurídica. Como ejemplo podemos citar el caso del

sujeto que decide robar 20 botellas de vino, más para no ser descubierto, diariamente se apodera de una, hasta completar la cantidad propuesta.

Según Alimena, en el delito continuado "las varias y diversas consumaciones no son más que varias y diversas partes de una consumación sola", mientras para Soler este delito se comete una sola resolución delictiva se ejecuta por medio de varias acciones, cada una de las cuales importa una forma análoga de violar la ley.

Se diferencia del delito simple o de una sola acción en que éste - que acostumbra llamarse instantáneo - consta de una actividad ininterrumpida, o interrumpida sólo por breves pausas, mientras que en el continuado cesa la actividad del sujeto, reanudándose después de un período de tiempo lo suficientemente para que la nueva acción aparezca como distinta de la primera.

Como lo anterior, entendemos que en la conciencia del delincuente, este tipo de delito va a ser continuo, pero a la hora de llevarlo a cabo es en varias acciones. El fin de causar un daño jurídico se da desde el primer momento en que comete el delito, pero cuando en la acción, es como si fuese

otro delito, aunque forma parte del mismo plan, ya que cuando se consuman los demás no los lleva a cabo al siguiente día, sino que para ello espera un tiempo, para que su conducta no sea descubierta.

Dentro del Código Fiscal de la Federación, también se nos mencionan este tipo de delitos y en su artículo 99 nos dice lo siguiente.

"El delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conducta o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad."

3.3. POR LA CULPABILIDAD...

a) Dolosos

Podemos decir que el delito es doloso cuando se dirige la voluntad consciente a la realización del hecho típico y antijurídico, como en el robo, en donde el sujeto decide apoderarse y se apodera, sin derecho del bien mueble ajeno.

El dolo, la principal forma de culpabilidad, constituye tal vez el escollo más difícil de salvar en el estudio de la teoría del delito, pues en la elaboración de su concepto unos apoyan el elemento psicológico en la voluntad, mientras otros lo hacen en la representación, en tanto el elemento ético se pretende fundamentar en el conocimiento de la tipicidad del hecho, o de su antijuricidad, o bien en la conciencia del quebrantamiento del deber, lo cual viene a poner de relieve la existencia de diversas teorías en la formulación de su concepto.

En derecho penal, el dolo denota la violación, apoyada en el conocimiento correspondiente, que preside la realización de la conducta descrita en los tipos de delito que requieren esa forma de referencia psicológica del sujeto a su hecho. Es, en términos correspondientes, el propósito o intención de cometer el delito.

El Código Penal no utiliza para designarlo el término dolo o delito doloso, sino la palabra intención, que como veremos no es la mejor para abarcar la amplia gama del dolo.

Hasta hace poco tiempo la ley penal mexicana, con la excepción de algunos Códigos locales, no definía el dolo.

Entre las importantes reformas al Código Penal en 1982 se encuentra la de su artículo 90. que aporta, además de la culpa y de la preterintención, la definición del dolo, expresando que obra intencionalmente el que conociendo las circunstancias del hecho típico, quiera o acepte el resultado prohibido por la ley.

Es claro, pues, que el delito doloso importa un saber (conocimiento) y un querer (volición), que apuntan a los elementos (circunstancias) de la correspondiente figura del delito.

El agente se halla en dolo cuando sabe o conoce lo que realmente ejecuta. Si se trata por ejemplo del tipo de homicidio doloso, el ejecutor sabe que tiene ante sí un hombre vivo, que el arma que extrae de su bolsillo y dispara sobre él está cargada y que, habida cuenta de la distancia de que tira, la zona del cuerpo a que apunta y su buena puntería, el disparo no ha de producir con mayor o menor grado de probabilidad la muerte de su víctima.

Podemos decir que este conocimiento recae, sobre los hechos. Algunos de estos hechos preexisten al acto mismo de ejecución, como en el ejemplo propuesto.

A ese saber se suma, es seguida, un querer (volición) que es la decisión de realizar la acción, o más precisamente, la voluntad realizadora que la preside en el momento de ser ejecutada. Tal voluntad se apoya en el conocimiento de los elementos de la formulación típica, antes mencionada. Querer, no es meramente desear sino dar determinación a un propósito, que puede ser, acaso, hasta desagradable para el propio agente. Es esta volición la que preside la realización del delito doloso.

Como podemos ver este tipo de delitos caben dentro de los fiscales, ya que cuando el sujeto esta conciente del delito y aún así lo comete se adopta el dolo, ya que si un Contador es el encargado del pago de los impuestos por lógica debe conocer las leyes, que le obligan al cálculo y entero, pero a sabiendas de que su conducta es ilegal, lleva a cabo esta conducta, recae la culpabilidad sobre él.

3.4.1. DE QUERRELLA NECESARIA O PREVIA DENUNCIA...

Como una reminiscencia del período de la venganza privada, existe en las legislaciones un grupo de delitos que

sólo pueden perseguirse si así lo manifiesta el ofendido o sus legítimos representantes. Estos delitos son llamados privados o de querrela necesaria, cuya persecución únicamente es posible si se llena el requisito previo de la querrela de la parte ofendida; más una vez formulada la querrela, la autoridad está obligada a perseguir. Manuel Rivera Silva - entre otras- opina que no deben existir delitos perseguibles según el criterio que los ofendidos: el Derecho Penal tan sólo debe tomar en cuenta intereses sociales y, por lo mismo, no abrazar situaciones que importen intereses de carácter exclusivamente particular.

Si el acto quebranta la armonía social, debe perseguirse independientemente de que lo quiera o no la parte ofendida y si por cualquier razón vulnera únicamente intereses particulares, ese acto debe desaparecer del catálogo de los delitos para ir a hospedarse a otra rama del Derecho.

Estos delitos, son pues los que para ser perseguibles requieren el previo ejercicio de la acción por parte del lesionado o sus causahabientes. Condición de perseguibilidad o de procedibilidad, que no hay que confundir con el presupuesto de punibilidad, como es la defraudación.

El presupuesto de perseguibilidad no impide el nacimiento de la infracción, que subsiste aún sin sujeto procesal en quien encarnar, razón por la cual constituyen en la terminología de Delitara actos jurídicos en tanto que el de punibilidad afecta la estructura material, suponiendo hechos jurídicos.

Es difícil decidir la razón de subsistencia de los delitos privados, o mejor aún, perseguibles sólo a instancia de parte, en el régimen jurídico penal actual, tan consustancial del Derecho Público. Se debe aludir una especie de delegación que el Estado hace en favor del sujeto pasivo inmediato de la infracción en los supuestos en que el mal particular es más caracterizado y evidente que el experimentado por la colectividad.

Por estatizada que se halle hoy la actividad del ciudadano, cada vez más pronunciada, quedan aun territorios reservados a su soberanía, en los que él sólo es árbitro; tal acontece, en efectos, en los del honor, social y sexual, en los que la condición de perseguibilidad suele ser más requerida.

Hay, en consecuencia, una cierta correlación entre la propia disponibilidad de bienes y la perseguibilidad, pero ello no es susceptible de ser erigido en norma, puesto que el bien más obviamente disponible, el de la propiedad, no impide que los delitos contra él tengan generalmente carácter público y no privado.

En la fijación legal de los delitos perseguibles a instancia de parte, hay asimismo razones de tradición histórica o de mimetismo legislativo.

Los delitos perseguibles previa denuncia (conocidos como perseguibles de oficio) que puede ser formulada por cualquier persona, son todos aquellos en los que la autoridad está obligada a actuar, por mandato legal, persiguiendo y castigando a los responsables, con independencia de la voluntad de los ofendidos. Consecuentemente, en los delitos perseguibles por denuncia no surte efecto alguno el perdón del ofendido, a la inversa de lo que ocurre en los de querrela necesaria.

La mayor parte de los delitos se persiguen de oficio y sólo un reducido número a petición de la parte agraviada entre estos pueden situarse el adulterio, el estupro, el

abuso de confianza y otros. Actualmente se observa la tendencia a aumentar los delitos por querrela y que antes eran por denuncia.

En los delitos de querrela necesaria, claramente observamos que es necesario que la parte ofendida, de parte a la autoridad correspondiente para que el delito sea perseguido, debido a esto la mayoría de los delitos que son de este tipo, últimamente han tenido menor aceptación por la sociedad a la que afectan, ya que por alguna o por muchas razones, cuando se da alguno de estos delitos el delincuente queda libre, y la parte ofendida sin resolverse su situación.

Pero sabemos que esto no es todo, ya que en algunas situaciones, la parte ofendida si presenta su queja y de todos modos no se atiende la queja.

En la materia fiscal, la parte ofendida puede ser el mismo fisco que requiere al contribuyente, o alguno de los accionistas que al ver el bajo rendimiento de sus partes, exige algún tipo de auditoría.

CAPITULO IV

EL ILICITO PENAL...

A la hora de conocer el concepto de pena se presenta una variada gama de posibilidad definitorias, provenientes de las diversas alternativas que sobre esta consecuencia jurídica del delito propugna la doctrina.

La pena ha sido considerada frecuentemente como castigo. No obstante, esta apreciación debe ser revisada a la luz de nuevos criterios político-criminales.

La pena es la reacción social jurídicamente organizada contra el delito. (Bernardo de Quirós).

El sufrimiento impuesto por el Estado, en ejecución de una sentencia, al culpable de una infracción penal. (Eugenio Cuello Calón).

Es el mal que el juez infringe al delincuente a causa de su delito, para expresar la reprobación social con respecto al acto y al autor. (Franz Von Liszt).

Indudablemente el fin último de la pena es la salvaguarda de la sociedad. Para conseguirla, debe ser intimidatoria, es decir evitar la delincuencia por el temor de su aplicación; Ejemplar, al servir de ejemplo a los demás y no sólo al delincuente, para que todos adviertan la efectividad de la amenaza estatal; Correctiva, al producir en el penado la readaptación a la vida normal, mediante los tratamientos curativos y educacionales adecuados, impidiendo así la reincidencia; Eliminatoria, ya sea temporal o definitivamente, según que el condenado puede readaptarse a la vida social o se trate de sujetos incorregibles; y Justa, pues la injusticia acarrearía males mayores, no sólo con relación a quien sufre directamente la pena, sino para todos los miembros de la colectividad al esperar que el Derecho realice elevados valores entre los cuales destacan la justicia, la seguridad y el bienestar social.

CARACTERES DE LA PENA...

A) La pena es compensación, retribución del "daño" social causado por el delito cometido. En este aspecto es un mal desde el momento que priva específicos bienes jurídicos (vida, libertad, patrimonio, etc.). Tiene el carácter de castigo; pero no debemos entender este concepto como aflicción, dolor, sino como medida preventiva, procurar que el delincuente no recaiga en un hecho punible.

B) La pena desempeña una función de prevención general de la criminalidad. La pena abstractamente determinada en los particulares delitos que la ley define, constituye una amenaza general, mediante la cual se ejerce "coacción psíquica" a los individuos, procurando así el Estado, evitar la comisión de delitos, con la promesa de un mal aplicable a quien la Ley Penal se procura prevenir la delincuencia.

C) La pena tiene por fin la prevención especial de la criminalidad. Mediante la aplicación efectiva de la pena se persigue la resocialización del delincuente, su reeducación o enmienda con miras a prevenir la repetición del acto dañoso. Debe ser apta para destruir todos aquellos factores que determinaron al sujeto a delinquir.

El Código Fiscal de la Federación establece dos clases de sanciones: Pecuniaria o multas y privativas de la libertad.

Hoy se adopta la clasificación de multas discrecionales y no discrecionales, apoyadas en las siguientes reglas:

- 1) 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.

2) Las autoridades fiscales, al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, deberán fundar y motivar la resolución.

3) Se considera como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente.

4) Cuando un acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la multa mayor.

4.2. RESPONSABILIDAD EN LA COMISION DE DELITOS FISCALES...

Como quedo establecido, los delitos son las conductas ilícitas sancionadas en las leyes respectivas. En la especie, el Código Fiscal de la Federación los regula en su Capítulo II del Título IV.

Al respecto en el artículo 95 se establece que serán sujetos responsables de delitos fiscales, aquellas personas que:

- 1.- Concientan la realización del delito.
- 2.- Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.
- 3.- Cometan conjuntamente el delito.
- 4.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- 5.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- 6.- Ayuden a otro dolosamente para su comisión.

7.- Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Vemos con lo anteriormente escrito, que la Ley observa una amplia gama de formas por las cuales una persona es responsable de un delito de tipo fiscal, no solamente por realizarlo por sí sólo, sino por la inducción de otros o el auxilio para que otra persona lo cometa.

4.3. ENCUBRIMIENTO EN DELITOS FISCALES...

También será sujeto responsable por encubrimiento quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en la comisión del delito:

1.- Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro con los mismos fines.

2.- Ayuda en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objetivo o provecho del mismo.

Aquí nos podemos percatar que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 96, no sólo nos hace mención del

encubrimiento, sino que también serán responsables directos del delito dichas personas, que aún sabiendo que se cometió el delito, ayuden de cualquier forma al inculpado, haciéndose acreedor a una sanción.

4.4. CONTRABANDO...

I. Voz española, compuesta de una preposición y un nombre, que proviene del latín, contra que significa frente a, contra; y del francés bas que paso del italiano como bando, edicto solemne. En el español antiguo significó la contravención de alguna cosa que era prohibida por bando publicado a voz de pregonero, en los lugares o sitios para hacer público, lo que el príncipe quería que se observe o no se ejecute.

II. Es el acto u omisión realizado por una persona para evitar el control adecuado por parte de la autoridad aduanera en la introducción o exacción de mercancías a territorio nacional.

III. El contrabando existía desde la antigüedad; en Egipto durante los siglos VI y V A.C. los cartagineses introducían en forma ilegal vinos y tejidos. Roma también conoció el problema, se vestía a los esclavos con la toga blanca de los ciudadanos romanos para que cruzaran la frontera sin pagar los derechos respectivos.

A partir del descubrimiento de América, España mediante la bula alejandrina, expedida por el Papa Alejandro VI obtuvo el derecho exclusivo para comerciar con las nuevas tierras; de ella se derivaron una serie de medidas de efecto de mantener el domicilio político y comercial, como el sistema de flotas que en número de dos al año, se enviaban a América, lo que trajo como consecuencia que barcos franceses, ingleses y holandeses introducían fácilmente sus mercancías de contrabando, durante los largos períodos en que no aparecían los barcos españoles.

Los economistas clásicos no se interesaron en este tipo de fenómenos, algunos ciertamente estimularon la evasión en ciertos casos; Adam Smith era indulgente con la evasión que serviría para evitarle al contribuyente la injusticia de impuestos perjudiciales a su actividad económica.

En la actualidad el comercio internacional de los países que han alcanzado un alto grado de desenvolvimiento económico y tienen un elevado nivel de producción de manufactura como Estados Unidos, Japón, Alemania, etc., las mercancías así producidas son de buena calidad y precio muy competitivo. Lo anterior a diferencia de los escasos productos manufacturados de los países en vías de desarrollo que no gozan de una calidad óptima y cuyos precios son bastante elevados.

Lo anterior da lugar al surgimiento de un fenómeno económico que es el contrabando, en la medida que la mercancía extranjera sea de mejor calidad y buen precio. Cuando alguno de los elementos anteriores se presentan en las mercancías nacionales, disminuirá en forma inmediata el contrabando.

Por otra parte, también hay contrabando cuando en la descarga de mercancías no se justifiquen los faltantes o sobrantes respecto de lo consignado en los manifiestos o guías de carga.

Las sanciones de carácter administrativo pueden consistir en:

- a) La aplicación de multas.
- b) Pérdida de las mercancías, entre otros casos, cuando no se cuente con el permiso respectivo, se trate de mercancías de tráfico prohibido.
- c) La declaratoria de perjuicios ante el Ministerio Público Federal, a fin de iniciar el proceso penal.

Para que pueda proceder penalmente ante la autoridad judicial en el caso del contrabando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá declarar que ha sufrido o pudo sufrir perjuicio ante la Procuraduría General de Justicia de la República.

En el mismo orden de ideas, de conformidad con lo que disponen los aa. 70 y 94 del CCF las sanciones administrativas se aplicarán independientemente de las penas que impongan las autoridades judiciales, las que se abstendrán de imponer sanciones pecuniarias, competencia ésta de las autoridades administrativas.

Como J. Stamp afirma, se puede señalar claramente que desde un punto de vista psicológico el contribuyente puede reaccionar de maneras diferentes por lo que se refiere a la evasión de impuestos al comercio exterior.

a) Siempre puede darse una mala acción o actuación de las autoridades para con el contribuyente, lo que sirve de justificación para evadir el impuesto como forma de recuperar lo propio.

b) Las personas debido a la inmoralidad y abuso de autoridad que imperan en el medio aduanal, experimentan una fascinación al eludir el control y los impuestos aduaneros y la sociedad recoge con agrado y de buena estos actos.

c) El conocimiento de que muchas otras personas realizan actos similares de evasión, hace que se adopte la posición de no cubrir los impuestos aduaneros. Un ejemplo claro de esto es el abuso que los pasajeros internacionales hacen de la

franquicia de artículos de uso personal introduciendo mercancías en exceso, de contrabando.

d) El declarar un valor menor de las mercancías de importación con objeto de pagar un menor impuesto ad-valorem es una costumbre extendida en virtud de la falta de una implementación adecuada de la ley, falta de conocimiento de la misma, el cambio de criterio constante por parte de ciertas autoridades e importadores.

Existen otros factores que influyen para que surja el contrabando, la llamada molestia del impuesto constituye en ciertas ocasiones otro elemento determinante de la evasión tributaria, que incide en forma decisiva, cuando el sujeto pasivo se encuentra en situación de estimar el sacrificio económico; como puede ser el caso de una mercancía que no se produzca en el país y cuyos impuestos ad-valorem sean exorbitantes, más el artículo sea indispensable para el logro de los fines de una persona.

En épocas de crisis económicas en que se presentan la inflación, descapitalización, acaparamiento de los productos nacionales, tasas de interés altas, oscilaciones bruscas de precios, elementos que contribuyen a disminuir la capacidad individual para tributar, surge con mayor fuerza el contrabando.

IV. El contrabando se encuentra regulado por dos textos legales que son: como infracción administrativa por la Ley Aduanera en su tit. séptimo, y como delito especial por el CFF, tit. IV.

La doctrina nacional ha adoptado dos posturas bien distintas en cuanto a la figura del contrabando, derivadas de los dos procedimientos que para sancionarlo se aplican.

Por su parte el Tribunal Fiscal de la Federación ha seguido la jurisprudencia de la Suprema Corte estableciendo que es distinto el análisis de la infracción de contrabando al delito y por lo tanto no se viola el a. 23 constitucional.

V. La Ley Aduanera en vigor establece en su a. 127 los casos en que se comete la infracción de contrabando y en el a. 129 sanciones que se aplicarán por ello. Por su parte CFF en vigor en su a. 102, repite algunas de las hipótesis de la ley administrativa, las sanciones corporales las prevé en sus aa. 104 y 107.

El contrabando no es únicamente la introducción o extracción ilegal del territorio nacional de las mercancías sin el pago de los impuestos o presentación de permisos expedidos por autoridad competente al comercio exterior, hecho éste que es el más conocido entre la generalidad de las personas; también existe contrabando cuando la mercancía

exenta del pago de impuestos se introduce sin pasar el control aduanero, es decir en forma subrepticia; igualmente se puede dar el caso que la mercancía se introduzca en forma ilegal al resto del territorio nacional desde el estado de Quintana Roo que es zona libre, un área geográfica limitada donde se otorgan franquicias y ciertas mercancías no pagan impuestos o no requieren permisos administrativos para ser importadas.

Ahora lo definiremos de acuerdo al Código Fiscal de la Federación de 1994.

DELITO DE CONTRABANDO...

Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías.

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrir.

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III. De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados.

sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no exceda de cincuenta veces el salario o del diez por ciento de los impuestos causados. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

PRESUNCION DE DELITO DE CONTRABANDO...

Se presume cometido el delito de contrabando, cuando:

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

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

III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de cargas.

IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.

V. Se encuentran mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.

VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.

VII. Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

VIII. No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.

IX. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico de cabotaje.

PENA POR CONTRABANDO...

El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

I. De tres meses a seis años, si el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas es hasta N\$ 100,000.00 al respecto o en su caso la suma de ambas es de hasta N\$ 150,000.00.

II. De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas excede de N\$100,000.00 y 150,000.00.

III. De tres meses a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

IV. De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo de contrabando o se trate de mercancías por las que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuente con el.

Para determinar el valor de las mercancía y el monto de los impuestos omitidos, se tomarán en cuenta las averías de aquéllas si son producidas antes del contrabando.

PERSONAS QUE TAMBIEN SON SANCIONADAS CON LAS PENAS DEL CONTRABANDO...

Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

I. Adquiera mercancías extranjeras que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de autoridad federal competente, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

II. Tenga en su poder por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación o sin el permiso previo de la autoridad federal competente a que se refiere la fracción anterior, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

III. Ampare con documentación o facturas auténticas, mercancías extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida.

IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

V. En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de los Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, o intervenga para su inscripción en el registro federal de vehículos, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente.

VI. Tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país, o sin previa autorización legal, en el caso de automóviles y camiones, cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años.

VII. Enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal, vehículos importados temporalmente.

VIII. Enajene o adquiera por cualquier título, vehículo importados definitivamente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, o provisionalmente para circular en las citadas franjas fronterizas, si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas.

IX. Retire de la aduana, envases que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes a que obligan las disposiciones legales.

X. Derogado.

XI. Introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan.

DECLARACION DE DINERO INTERNADO AL PAIS..

La persona que no declare en la aduana a la entrada al país que lleva consigo cantidades en efectivo o en cheques, o una combinación de ambas, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a veinte mil dólares de los Estados Unidos de América se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que dicte

sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del fisco federal.

MERCANCIAS DE USO PERSONAL..

Para los efectos del artículo anterior:

1. Son mercancías de uso personal:

a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales.

b) Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice.

c) Artículos domésticos para su casa habitación, siempre que no sean dos más de la misma especie.

COMPROBACION DE LA ESTANCIA LEGAL EN EL PAIS

II. La estancia legal en el país de las mercancías extranjeras se comprueba, con:

a) La documentación aduanal exigida por la ley.

b) Nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal.

c) Factura expedida por persona inscrita en el registro federal de contribuyentes.

d) La carta de parte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de portadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.

CONTRABANDO CALIFICADO

El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

- I. Con violencia física o moral en las personas.
- II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.
- III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.
- IV. Usando documentos falsos.

Las calificativas a que se refiere las fracciones III y IV de este artículo, también serán aplicables al delito previsto en el artículo 105.

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la sanción correspondiente se aumentará de tres meses a tres años de prisión. Si la calificativa constituye otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación.

4.5. DEFRAUDACION FISCAL...

I. Es un delito fiscal, excluido del C.P. y de la legislación vigente sobre delitos del orden común, por ser un delito exclusivo del derecho tributario y, por consiguiente, legislado en ordenamiento tributario de la federación y de los estados.

La defraudación 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.

II. La figura de delito "defraudación fiscal" aparece en nuestro derecho positivo hasta fecha reciente. Con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal se podía proceder en contra del causante con fundamento en el fraude en contra de la hacienda pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico.

En el pliego de envió al Congreso del Proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947 el presidente de la República expresó que: "las autoridades fiscales deberán asumir una actitud, en principio, de mayor confianza en la buena fe del contribuyente, mas las leyes habrán de prever el castigo severo de la evasión fiscal asimilándola,

cuando proceda, como se hace en otros países, a un verdadero delito". Se inició de esta manera una nueva tendencia dentro de la política fiscal. Como consecuencia de esta nueva tónica en la política hacendaria del país se convocó la Tercera Convención Nacional Fiscal celebrada en la ciudad de México en el año de 1947.

Las conclusiones a que se llegaron, motivaron una revisión en la legislación impositiva con apoyo en los principios generales siguientes: a) una hacienda pública fuerte y organizada, no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes; b) es necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad; 3) el fisco declara su fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y calificación, como forma de control de los nuevos gravámenes; d) unificación y simplificación de diversos impuestos; e) en principio cada causante no debe pagar sino un impuesto y f) se establece la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

Consecuencia directa del punto d) de la anterior declaración de principio tomada en la Convención se expidió la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal. Tenía por objeto dicha ley elevar a la categoría de delito, penado con sanciones corporales, el fraude al fisco cometido en los impuestos interiores, puesto que la omisión de los

impuestos exteriores, desde los primeros días de la independencia, estaba sancionada.

La mencionada ley tiene trascendencia dentro del orden jurídico-penal positivo, puesto que por primera vez erige en delito conductas que anteriormente no tenían carácter delictivo.

Al aparecer el 30 de diciembre de 1947 la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, se buscaba tutelar el interés del Estado encaminado al anormal funcionamiento de una administración pública, ya que el bien jurídico tutelado en la ley es el patrimonio del Estado. El fin de la norma se explica en función de la necesidad de reprimir penalmente las conductas fraudulentas que ofrenden al derecho del Estado respecto de los impuestos y contribuciones que van a engrosar su patrimonio. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al promover la expedición de una ley en las que se tipifican conductas que entrañan una defraudación al fisco estimaba que las prevenciones del C.P. en su c. del fraude no eran del todo precisas.

En este "Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal", como llamó a la citada ley Alberto Sánchez Cortés, se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado o de lo que se intentó

defraudar, era inferior a cincuenta mil pesos y prisión de dos a nueve años si excedía dicha cantidad. En caso de no poder precisar la cantidad defraudada, la pena fluctuaba en tres meses a nueve años. La determinación de las cantidades se hacía tomando en cuenta lo defraudado y lo que se intentó defraudar dentro de un ejercicio fiscal, aun cuando se trate de impuestos distintos. Además, el juez estaba facultado para imponer la suspensión de uno a cinco años e inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión industrial o actividad de los que emanen los créditos tributarios objetivo de la defraudación.

Cabe notar que esta Ley adolecía de diversos defectos, muchos de los cuales fueron subsanados con posterioridad al vaciarse la mencionada Ley en el C. quinto del título sexto del C.F.F. La Ley de Defraudación Impositiva en Materia Fiscal tuvo una vida fugaz puesto que estuvo vigente sólo el año de 1948, sin embargo, la SHCP nunca aplicó dicha Ley tomando en cuenta la novedad de los mismos y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de causantes. Al final de 1948 se promovieron reformas en vista de algunos errores dentro de la Ley de Defraudación Impositiva. Al reformarse el C.F.F. se recogieron en el título sexto los delitos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes, es así que con fecha 30 de diciembre de 1948 aparece publicada en el D.O. la reforma al C.F.F. en la cual se

adicionan aa. 241 a 283, quedando comprendido el delito de defraudación fiscal en el C. quinto del título mencionado.

III. Al utilizar la palabra defraudación fiscal o fraude fiscal, la expresión debe llevar implícito el concepto de ilicitud, siendo que algunos tratadistas utilizaran el concepto de fraude legal, fraude lícito en contra del delito de fraude ilegal y fraude ilícito, buscando con esto distinguir entre el llamado concepto de planeación fiscal y defraudación. El uso de las palabras fraude legal o lícito, por lo menos en el lenguaje jurídico, ya que la calificación del acto como "infracción" punible supone su ilicitud.

Ahora lo definiremos de acuerdo al Código Fiscal de la Federación de 1994.

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

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de N\$ 100,000.00; cuando exeda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a ese artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos 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 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 diversas acciones u omisiones.

Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

Consigue en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos menores los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que percibe 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.

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

Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

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

Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar las contribuciones

correspondientes. Es aplicable a esta fracción lo dispuesto por el párrafo cuarto del artículo anterior.

4.6. DELITOS RELACIONADOS CON EL R.F.C.

Todos sabemos que cualquier persona, ya sea física o moral, debe inscribirse en el Registro Fedredral de Contribuyentes, donde obtendrá su clave con la que estará registrado ante Hacienda, y de esta forma tributar sus impuestos correspondientes,

Para efectuar la inscripción ante el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), deberá efectuar el trámite correspondiente mediante el formulario R-1, dicho formulario se presenta por duplicado, en maquinaria o letra de molde, anexando la documentación correspondiente, y presentándolo ante la oficina del Servicio Postal que le corresponda según su domicilio.

Dentro del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 110, se nos mencionan los diversos delitos relacionados con el R.F.C., así como las sanciones a las que se hace acreedor el que en ellos caiga.

1. Omite solicitar su inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción debe ser presentada por otro aún en el caso en que éste no la haga.

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

3. Use más de una clave registro federal de contribuyentes.

4. Se atribuya como propias actividades ajenas ante el registro federal de contribuyentes.

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

No se formulará querrela, si quien encontráse en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción 5.

La sanción a que son acreedores los que incurran en uno de los supuestos anteriores, son de tres meses a tres años de prisión, dependiendo la gravedad.

4.7. DELITOS RELACIONADOS CON LA CONTABILIDAD Y LAS DECLARACIONES...

Comenzaremos este apartado aclarando primeramente lo que se entiende por Declaración Fiscal y Contabilidad.

Mencionándolo de una manera breve la Contabilidad se ha venido aplicando desde hace mucho tiempo, para registrar de una manera cronológica y en forma cuantitativa todas las operaciones que un ente económico realice, todo ello para obtener información que nos sirve de base para tomar decisiones en el momento, y a futuro, sobre el mismo negocio. De nuestro régimen tributario se exige también que al ser persona física o moral, además de llevar una contabilidad, de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados, se presente una declaración de los impuestos en los que se incurre.

Es por ello que por Declaración Fiscal se entiende que es la manifestación que efectúa el contribuyente por mandato de Ley de sus obligaciones tributarios durante un ejercicio fiscal anual. En los sistemas tributarios contemporáneos los causantes tienen a su cargo la determinación de sus

obligaciones fiscales, especialmente en los casos de la imposición al ingreso y de la imposición general al consumo. La declaración fiscal es, como mencionamos, anual, si bien para el cobro de algunos impuestos suelen realizarse pagos provisionales.

La declaración fiscal debe efectuarse de acuerdo a las disposiciones específicas establecidas por cada Ley impositiva. El C.F.F., de aplicación supletoria en materia fiscal, dispone en su art. 6 párrafo tercero que corresponden a los contribuyentes la determinación de las contribuciones, a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. Pero a falta de disposición expresa el párrafo cuarto del artículo 6 del C.F.F. señala que el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de las diversas plazas, para los diferentes supuestos que el propio Código establece.

Dentro del artículo III del C.F.F., se mencionan los diferentes delitos relacionados con la contabilidad y la presentación de declaraciones que son:

1. Omite presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales.

2. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

3. Oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación, relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

4. Determine pérdidas con falsedad.

Para estos delitos el mismo Código nos impone una pena que va de tres meses a tres años de prisión.

4.8. PROPOSITO DE EVASION FISCAL...

Este delito lo encontramos citado dentro del Código Fiscal de la Federación en su artículo 115-Bis. Aunque al leer el citado artículo, podemos entender que no sólo se penaliza el propósito de evasión fiscal, sino también el llamado "Lavado de Dinero", que lo entendemos cuando se obtiene de alguna forma una suma de dinero que provenga de alguna actividad ilícita, como puede ser por el narcotráfico, el contrabando, etc.

Al establecer la legislación el combate al delito llamado ahora "lavado de dinero" se combate el narcotráfico en todos los campos y en todas las armas que la ley permita, el tipo penal es de reciente creación, hasta hace poco en la legislación mexicana no se había previsto esta figura delictiva, la interdicción de las ganancias y la destrucción del lavado de dinero son objetivos vitales en contra del narcotráfico y el fin es la tendencia a neutralizar el proceso financiero que sirve de apoyo a la creación de una infraestructura y aparato de apoyo logístico de esta actividad.

La legislación fiscal de México prevé esta realidad en dos grandes apartados, el primero de ellos se refiere a quien:

I. Realice una operación financiera, compra, venta, garantía, depósito, transferencia, cambio de moneda o, en general, cualquier enajenación o adquisición que tenga por objeto el dinero o los bienes antes citados, con el propósito de:

- a) Evadir de cualquier manera el pago de créditos fiscales;
- b) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate;
- c) Alentar alguna actividad ilícita, o
- d) Omitir proporcionar el informe requerido por la operación.

El tipo penal del delito se configura con las operaciones financieras hechas con dinero proveniente de actividad ilícitas, las cuales deben ser realizadas a sabiendas de este hecho, además, darse dos elementos: el conocimiento del origen del dinero y que éste provenga de actividades delictivas.

La primera división configura elementos variados, deben ocurrir operaciones financieras con dinero, cambio de moneda o bienes citados de operaciones financieras.

"Las operaciones financieras se encuentran constituidas por empréstitos, las emisiones de bonos y obligaciones, los negocios a interés, los descuentos, la compraventa de valores mobiliarios, otras transacciones semejantes, y en general, todas las relacionadas con las finanzas públicas o privadas. Las finanzas son las funciones encaminadas a planear y controlar el flujo de fondos de una empresa, es decir, lograr que los fondos de ésta se apliquen lo mejor posible."

El tipo penal del delito se enfoca sobre cualquier transmisión de la propiedad sobre los bienes tangibles representados por el dinero producto de actividades ilícitas, las cuatro diferentes formas de alcanzar este resultado son:

a) Evadir de cualquier manera el pago de los créditos fiscales.

A juicio del autor, aquí se pueden configurar dos ilícitos independientes uno del otro, la evasión del pago de los créditos fiscales, y el lavado de dinero, el cual no puede ser asimilado al de defraudación fiscal, ya que los ingresos, al ser ilícitos, no han sido registrados, ni contabilizados, ni el delincuente por razón de sus actividades recibe ingresos económicos muy altos, y al tratar de legalizarlos, realice conductas típicas antijurídicas que son objeto de otras sanciones por parte del Estado.

b) Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza o propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate.

En este apartado se sancionará no sólo al delincuente infractor, sino al cómplice que participa de las actividades ilícitas de aquél, la persona que ayuda a "lavar" el origen del dinero ilícito. De nueva cuenta deberá demostrarse el conocimiento que se tenía del origen del dinero. Es frecuente que los narcotraficantes se hagan pasar por empresarios, ganaderos o prósperos comerciantes, por lo que el representante social deberá enfocar sus probanzas a demostrar que quienes hayan practicado en esta conducta, los presuntos cómplices, sabían o tenían conocimiento del origen del dinero "sucio".

Esta situación no es fácil de demostrar, pero la autoridad al exigir los registros fiscales de los participantes de la relación tributaria, las declaraciones, comprobantes, pagos hechos al fisco, y la lista de los principales proveedores tiene un elemento. En caso de encontrar a un contribuyente que no cumpla, se presumirá, salvo prueba en contrario, el conocimiento del origen del dinero.

He ahí la importancia de que el ejercicio de la acción penal esté a cargo de personal con suficientes conocimientos necesarios en materia tributaria y bancaria para convertirse en "fiscales" que descubran los inicios de estas actividades financieras ilícitas.

c) Alentar alguna actividad ilícita.

Alentar es animar, infundir, dar alientos a alguien. El derecho penal sanciona la apología del delito, es decir, la alabanza de un quebrantamiento grave de la ley, figura que castiga al que induce a otra persona a cometer un delito o vicio. La jurisprudencia de la Suprema Corte ha definido estos conceptos, y dice:

"Provocar es tanto como inducir, incitar o ayudar. La provocación a cometer un delito debe ser directa y expresa. Sólo puede ser dolosa, o sea, con la voluntad y conciencia

del agente de provocar la ejecución de un cierto y determinado delito".

En este delito por definición se castiga el dolo en la conducta, es decir, la intención de producir el resultado típico. El dolo puede ser usado para demostrar la plena responsabilidad y agravante en la conducta de otros delitos por los que se persiga al delincuente, tales como la defraudación fiscal, defraudación fiscal equiparada, o delitos contra la salud en cualquiera de sus modalidades.

d) Omitir proporcionar el informe requerido por la operación.

Este delito se configura por la omisión, más no por la falsedad de proporcionar informes requeridos por las autoridades judicial o administrativa que los requiera en los plazos establecidos para ello.

Si la petición de informes proviene de autoridades administrativas deberán atenerse a lo establecido en los artículos 48 y 53 del CFF, que se refieren a la forma de verificar los datos suministrados por contribuyentes mediante compulsas y los plazos para presentar informes, registros o libros.

Si la petición procede de autoridad judicial y el indicado se niega a presentar los informes, o existe falsedad en los mismos, deberá atenderse a las reglas sobre la materia en general sujetándose al Código Penal Federal.

Este delito se configura de manera incompleta, ya que sólo se sanciona la conducta de omisión, el no presentar el informe requerido por la autoridad, pero no sanciona el que se haya presentado un informe falso o incompleto, conductas que son igualmente dolosas y tienden a producir un engaño o distorsión en la realidad del que recibe estos informes.

II. Transporte, transmita o transfiera la suma de dinero o bienes mencionados, desde algún lugar a otro en el país, desde México al extranjero o del extranjero a México, con el propósito de:

a) Evadir de cualquier manera el pago de créditos fiscales.

b) Ocultar o distraer el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate;

c) Alentar alguna actividad ilícita, o

d) Omitir proporcionar el informe requerido por la operación.

El tipo encuadra conductas delictivas consistentes en la transferencia de sumas de dinero o fuera del país y que son los medios que tiene el narcotráfico para crear una infraestructura logística y de apoyo que permita incrementar y mantener sus actividades delictivas.

Asimismo, el manejo de grandes sumas de dinero en efectivo permite mantener una atmósfera de corrupción en contra de los medios que se emplean para combatirlos.

El delito conocido como "lavado de dinero" debe reunir tres condiciones para que se configure el tipo y se determine la procedibilidad en el ejercicio de la acción penal:

1. Que sea el producto de una actividad ilícita,
2. Se sanciona a toda persona que a sabiendas, es decir, con pleno conocimiento de la anterior circunstancia, realice cualquier actividad de ocultación, transferencia o de cualquier maniobra tendiente a legalizar el origen de esos ingresos, y
3. Que ese resultado sea cometido por medio de una operación financiera dentro o fuera del país.

Para 1994 se adicionaron al artículo 115-Bis los últimos dos párrafos, con el propósito de sancionar las conductas de empleados y funcionarios bancarios desleales que coadyuven con los delincuentes en el "lavado de dinero". Se parte de

que se tiene conocimiento de que las sumas de dinero o los bienes provienen de actividades ilícitas.

Ahora bien, ¿cómo se llega a tener conocimiento de que el dinero proviene de una actividad ilícita? Es casi seguro que ninguna persona declarará como actividad a la que se dedica la de "asaltante de bancos, secuestrador, comerciante de productos agrícolas procesados, en especial heroína, cocaína y derivados del cannabis indicus.

Por lo que queda la duda de saber con precisión cómo puede una persona entenerse que la actividad a la que se dedica el presunto infractor es ilícita.

Es decir, que además del conocimiento de que el dinero o bienes señalados es de origen ilícito, debe necesariamente haber sido identificado como producto de actividades ilegales por autoridades ilegales por autoridades o tribunales competentes.

Se sancionará con pena de tres a nueve años de prisión, a quien a sabiendas de que una suma de dinero o bienes de cualquier naturaleza provienen o representan el producto de alguna actividad ilícita:

1. Realice una operación financiera, compra, venta, garantía, depósito, transferencia, cambio de moneda o, en general, cualquier enajenación o adquisición que tenga por objeto el dinero o los bienes antes citados.

Se asevera que el delito de propósito de evasión fiscal puede atacarse de anticonstitucional en virtud de que el artículo 115 bis del Código Fiscal de la Federación tal como está redactado se presenta a confusión y conduce a las autoridades penales a excederse de sus facultades al aplicar dicha norma. El tipo penal descrito es absolutamente abierto y no cerrado como es lo ideal, es decir no se detalla en forma concreta la conducta delictiva utilizando conceptos precisos, sino que se habla sólo de actos indeterminados los que pueden dar motivo a que el Ministerio Público Federal primero y después el juez penal califique discrecionalmente la conducta del presunto responsable como un ilícito, cuando no lo es conculcando (pisoteando) de esta forma la seguridad jurídica consagrada en los artículos 14 y 16 de la Constitución.

En este tipo de delito no se tiene derecho a la libertad bajo causa o fianza, porque la media aritmética de la penalidad rebasa los cinco años de prisión.

4.9. ELUSION FISCAL...

La elusión la entendemos como una actividad motivada por una maliciosa intención de evadir un impuesto, 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.

La elusión se torna delito cuando el contribuyente huye de la dificultad y sale de ella con acción del fisco, por lo que podemos decir que un profesionalista para que el efecto de su planeación fiscal se convierta en un presupuesto de elusión fiscal (delito) debe hacer lo siguiente.

1. Ausencia de la obsesión de pagar menos impuestos a toda costa.
2. Existencia de un criterio dual de un C.P. y de abogado fiscalista.
3. Existencia de un enfoque múltiple contable, civil, mercantil, administrativo, fiscal, laboral, penal, etc.

Existen dos tipos de elusión fiscal:

- a) Elusión Legal
- b) Elusión Ilegal

a) En la "elusión fiscal legal", el contribuyente malversa la interpretación de la ley ignorando lo que el legislador quiso decir y apegándose únicamente gramaticalmente a la ley, buscando siempre las fallas en la redacción de ésta.

b) La "elusión fiscal ilegal", se presenta cuando el contribuyente sólo elige la mejor opción, siempre encaminado a reducir su carga tributaria.

Legal o ilegal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público siempre no es más que una forma muy refinada de evasión fiscal y, recordando lo que citamos anteriormente de que evasión es sinónimo de defraudación, podemos pensar que las autoridades consideran a la elusión como la forma más refinada de defraudación.

No toda ventaja fiscal lograda por el contribuyente consiste en una elusión. Para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla. De otra manera no hay elusión. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos.

Nada lo impide, en tanto que se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su vestidura jurídica.

Este delito se sanciona con las mismas reglas que se establece para el delito de defraudación fiscal, que aparece en el art. 108 del Código Fiscal de la Federación.

4.10 SIMULACION FISCAL...

En el orden del derecho, el concepto de simulación tiene aplicación en la teoría de los actos jurídicos. Se dice que hay simulación, cuando conscientemente 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 aquél que ocultamente las partes han celebrado.

De acuerdo a nuestra legislación señalada al delito de simulación fiscal (defraudación fiscal), será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien realice 2 o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Este delito se considera como doloso, federal y por último de querrela necesaria; el primero porque excluye la posibilidad de que llegue a cometerse por negligencia, distracción; el segundo se considera porque esta contenido en una ley de jurisdicción federal, ya que siendo el Ministerio Público Federal y un juez penal las autoridades competente para averiguar y procesar al presunto responsable del delito; el tercero porque la Sría. de Hacienda y Crédito Público forzosamente tiene que presentar la querrela respectivamente, y no procede la renuncia de un particular o de un funcionario público.

De acuerdo con Ferrara, la simulación está constituida por los siguientes elementos: 1) Una declaración deliberadamente disconforme con la intención; 2) Concertada por acuerdo entre las partes; y 3) Para engañar a terceras personas.

La sanción para este delito son las mismas reglas que establece el art. 108 del Código Fiscal de la Federación. Este delito puede atacarse de inconstitucional, en virtud de que la descripción incierta en el art. 109 C.F.F., es vaga e imprecisa siendo que el art. 14 en su tercer párrafo constitucional, establece que los juicios de orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía, aún por mayoría de razón pena alguna que no este decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate.

4.11 PRESCRIPCIÓN DE LOS DELITOS FISCALES..

La prescripción es un medio de adquirir bienes o de liberarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley.

Para el tema que nos concierne podemos definir a la prescripción, como la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo. En este caso, ya estamos frente a una obligación fiscal que fue determinada en cantidad líquida.

En el art. 100 del Código Fiscal de la Federación la prescripción de la acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.

En el presente Código se precisa con toda claridad en el art. 146 que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, el término de dicha prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consuma la

prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.

Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales. La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago.

CAPITULO V

LIBERTAD BAJO CAUCION O FIANZA EN DELITOS FISCALES...

La libertad se ha definido como la cualidad inseparable de la persona humana consistente en la potestad que tiene de concebir los fines y de escoger los medios respectivos que más le acomoden para el logro de su felicidad particular. Se dice, por ende, que cada persona es libre para proponer los fines que más le convengan para el desarrollo de su propia personalidad, así como para seleccionar los medios que estime más apropiados para su consecución.

En un país como el nuestro, en el que el derecho punitivo tiene como fundamento la pena privativa de libertad, la prisión privativa es una medida precautoria, necesaria no solamente para asegurar la persona del imputado, y para evitar que pueda substraerse a la acción de la justicia, sin cuya presencia la aplicación del derecho resultaría imposible.

La prisión preventiva, a pesar de ser una medida necesaria, acarrea para el acusado graves consecuencias como lo son, la pérdida de la libertad, el alejamiento de su centro de trabajo, la incapacidad para seguir cumpliendo las obligaciones alimentarias para con aquellos que dependen económicamente, la privación de las comodidades de que haya logrado rodear en la vida, de sus costumbres y de sus distracciones habituales.

La libertad provisional bajo fianza o caución que se concede a una persona en tanto en el proceso se discute la responsabilidad en que incurrió o haya incurrido, tiene dos aspectos: 1) El del orden constitucional, consignado como garantía en la facc. I del Art. 20 y otro, 2) El procesal, que no consiste en otra cosa, más que en la simple regulación que la ley hace de aquella garantía.

Hay quienes, como Guillermo Sánchez Colín, consideran que los antecedentes de la libertad bajo fianza o caución, se remontan a la época del Derecho Romano y de las Doce Tablas, en las que ya se preveía la posibilidad de que las personas con las posibilidades económicas acudieran en ayuda de los pobres garantizando que no se substraerían de la acción de la justicia. En la Constitución de Cádiz de 1812,

ya se habla de la libertad caucional de igual manera que de ella se ocupó nuestra Constitución liberal de 1857.

En la actualidad, prácticamente en todas las legislaciones contemporáneas, está previsto y reglamentado el derecho a la libertad provisional bajo fianza o caución, aunque sujetos a condiciones y a restricciones que no solamente conciernen a la gravedad del delito, sino que toman en consideración circunstancias como las de que el delincuente sea primario o no reincidente o habitual o que atienden más a la posibilidad de una sentencia absolutoria o condenatoria que a la gravedad de delito, y en general, a cuestiones de mayor significado que las que resultan de un simple computo aritmético.

Gramaticalmente la caución es la garantía que alguien otorga para dejar a otro exento de alguna obligación legal, la seguridad que se da para que se cumpla con lo pactado, con lo prevenido o con lo mandado.

Y la fianza, es un documento que expide una compañía afianzadora por cierta cantidad de dinero en que el inculpado cubre una primera entre el 10% y 20% sobre el monto de dinero que como garantía exige el juez para otorgarle su libertad. Sea que se otorgue en efectivo o por

tercera persona, es simplemente una de tantas maneras de otorgar una caución. De aquí que se haya dicho que, tanto la caución es el género, a fianza es la especie.

En nuestros tribunales es costumbre ya establecida la de llamar caución a los depósitos hechos en dinero en efectivo para garantizar una libertad bajo fianza: en cambio, por fianza se entiende aquella que otorgan las compañías afianzadoras u otras personas con el mismo propósito.

Se ha dicho ya que la procedencia de una libertad provisional bajo caución o fianza está fundada en un simple cálculo aritmético (elemento objetivo en el otorgamiento de la fianza), en el que no intervienen ni la razón, ni la situación en que quede la víctima del delito, o de sus deudos o dependientes económicos, ni la convivencia social, ni ninguna otra circunstancia, como no sea la de otorgar al delincuente más ventajas y prerrogativas, que las que merece la propia víctima del delito.

En el Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal, en su Capítulo III, la concesión de la libertad bajo fianza o caución tiene otros muchos aspectos que se irán viendo como sigue.

Todo inculpado tendrá derecho a ser puesto en libertad bajo caución, cuando el término medio aritmético de la pena privativa de libertad que corresponda al delito imputado no exceda de cinco de prisión. El juez atenderá para este efecto a las modalidades y calificativas del delito cometido. En caso de acumulación se atenderá al delito cuya pena sea mayor.

La libertad bajo caución podrá pedirse en cualquier tiempo por el acusado, por su defensor o por el legítimo representante de aquel.

Cuando proceda la libertad caucional, reunidos los requisitos legales, el juez la decretará inmediatamente en la misma pieza de autos.

En caso de que niegue la libertad caucional, puede solicitarse de nuevo y ser concedida, por causas supervenientes.

El monto de la caución se fijará por el juez, quien tomará en consideración:

- 1.- Los antecedentes del inculpado.
- 2.- La gravedad y circunstancias del delito o de los delitos imputados.

La procedencia o improcedencia de la libertad provisional dependerá de la gravedad del delito, y el monto de la fianza de las circunstancias personales del acusado. Si la pena imponible no excede de cinco años de prisión, la libertad será procedente; si excede, aunque no sea sino un solo día, ya no podrá ser concedida.

Como la conceción de la libertad debe ser "inmediata", el juez generalmente, carecerá de los elementos de juicio; ignorará los antecedentes del imputado, el grado de interés que tenga en substraerse a la acción de la justicia o sus condiciones económicas y lo único que podrá advertir, a través de la consignación, será la gravedad del delito y de sus circunstancias de ejecución; en la práctica y de hecho, esta es la única base que existe para fijar el monto de la fianza o de la caución.

Las compañías afianzadoras se han convertido en empresas de grandes proporciones, que reeditúan buenos dividendos y a cuyo amparo viven multitud de empleados, agentes y coyotes, pues hacen buen negocio.

La única institución oficial autorizada para la custodia de los depósitos judiciales, civiles o penales es la Nacional Financiera, S.A.

3.- El mayor o menor interés que pueda tener el acusado en substraerse a la acción de la justicia.

4.- La naturaleza de la garantía que se ofrezca.

Cuando el delito represente un beneficio económico para su autor, o cause a la víctima un daño patrimonial, la garantía será necesaria, cuando menos tres veces mayor al beneficio obtenido o al daño y perjuicio causado y quedará sujeta a la reparación del daño y perjuicio que, en su caso, se resuelva.

La naturaleza de la caución quedará a elección del acusado, quien al solicitar la libertad manifestará la forma que elige, para los efectos de la fracción V del artículo 560. En caso de que el reo, su representante o su defensor no haga la manifestación mencionada, el juez o tribunal, de acuerdo con el artículo 560, fijará las cantidades que correspondan a cada una de las formas de la caución.

La caución podrá consistir:

1.- En depósito en efectivo, hecho por el reo o por terceras personas, en el Banco de México o en las instituciones de crédito autorizadas para ello. El certificado en que estos casos expida, se depositará en la caja de valores del

tribunal o juzgado, tomándose razón de ello en autos. Cuando, por razón de la hora o por ser día feriado, no puede constituirse el depósito directamente en las instituciones mencionadas, el juez recibirá la cantidad exhibida y la mandará depositar en las mismas el primer día hábil.

2.- En caución hipotecaria, otorgada por el reo o por terceras personas, sobre inmuebles que no tengan gravámen alguno y cuyo valor catastral sea, cuando menos, de tres veces el monto de la suma fijada.

3.- En la fianza personal bastante, que podrá constituirse en el expediente.

Cuando la fianza personal exceda de trescientos pesos, el fiador deberá comprobar que tiene bienes raíces, inscritos en el Registro Público de la Propiedad cuyo valor sea, cuando menos cinco veces mayor con el monto de la cantidad señalada como garantía, salvo cuando se trate de empresas afianzadoras legalmente constituidas y autorizadas.

Cuando se ofrezcan como garantía, fianza personal por cantidad mayor de trescientos pesos o hipoteca, se deberá presentar certificado de libertad de gravámenes, expedido por el encargado del registro público de la propiedad, que

comprenda un término de veinte años, y constancia de estar al corriente en el pago de las contribuciones respectivas, para que el juez califique la solvencia.

El fiador propuesto, salvo cuando se trate de las mencionadas empresas fiadoras, deberá declarar ante el juez o tribunal correspondiente, bajo protesta de decir verdad, acerca de la fianza judicial que con anterioridad haya otorgado, así como la cuantía y circunstancias de las mismas, para que esa declaración se tome en cuenta al calificar su solvencia.

En el Tribunal Superior respectivo se llevará un índice en que se anotará las fianzas otorgadas ante el mismo o ante el juzgado de su jurisdicción a cuyo efecto, estos en el término de tres días, deberán comunicarle las que hayan aceptado, así como la cancelación de las mismas, en su caso, para que también esto se anote en el índice. Cuando lo estimen necesario, los jueces solicitarán del Tribunal Superior datos del índice para calificar la solvencia de su fiador.

Al notificarse al reo el auto que le concede la libertad caucional, se hará saber que contrae las siguientes obligaciones: presentarse ante su juez cuantas veces sea

sitado o requerido para ello; comunicar al mismo los cambios de domicilio que tuviere, y presentarse ante el juzgado o tribunal que conozca de su causa el día que se le señale de cada semana. En la notificación se hará constar que se hicieron saber al acusado las anteriores obligaciones, pero la omisión de este requisito no libra de ellas ni de sus consecuencias al acusado.

Cuando el reo por sí mismo haya garantizado su libertad por depósito o por hipoteca, aquella se revocará en los casos siguientes:

- 1.- Cuando el acusado desobediente, sin causa justa y comprobada, las ordenes legítimas del juez o tribunal que conozca de su proceso;
- 2.- Cuando cometiere antes de que la causa en que se le concedió la libertad esté concluida por sentencia ejecutoria, un nuevo delito que merezca pena corporal;
- 3.- Cuando amenazare a la parte ofendida o algún testigo de los que haya depuesto o tengan que deponer en su causa, o trataré de cohechar o sobornar alguno de estos testigos, al juez, al agente del Ministerio Público o al secretario del juzgado o tribunal que conozca su causa;
- 4.- Cuando lo solicite el mismo inculcado y se presente a su juez;

- 5.- Cuando en el curso de la instrucción, apareciere que el delito o los delitos imputados tienen señalada pena corporal cuyo término máximo sea superior a cinco años de prisión;
- 6.- Cuando el acusado no cumpla con alguna de las obligaciones a que se refiere el artículo 567 de este Código, y de que funge u oculte el inculpado.

Quando un tercero haya garantizado la libertad del acusado por medio del depósito en efectivo, de fianza personal o de hipoteca, aquella se revocará:

- 1.- En los casos que se mencionan en el artículo 568;
- 2.- Cuando aquel pida que se le revele de la obligación y represente al reo;
- 3.- Cuando con posterioridad se demuestre la insolvencia del fiador;
- 4.- En los casos del artículo 573 de este Código.

En los casos de las fracciones I, II, III, y VII del artículo 568, se mandará reaprehender al reo y la caución se hará efectiva, a cuyo efecto o juez del tribunal enviará el certificado de depósito o el testimonio de la hipoteca a la autoridad administrativa local, para su cobro.

En los casos de las fracciones V, VI y VII del artículo 568, y III del artículo 569 de este Código, se ordenará la

represión del acusado. En los casos de las fracciones IV del art. 568 y II del artículo 569, se remitirá al acusado al establecimiento que corresponda.

El juez o tribunal ordenará la devolución del depósito o mandará cancelar la garantía;

- 1.- Cuando, de acuerdo con el artículo 571 remita al acusado al establecimiento correspondiente;
- 2.- En los casos de las fracciones V, VI y VII del art. 568 y III del art. 569 de este Código, cuando se haya obtenido la reaprehensión del acusado;
- 3.- Cuando éste sea absuelto;
- 4.- Cuando sea condenado el mismo y se presente a cumplir su condena;
- 5.- Cuando se dicte acto de libertad o de extinción de la responsabilidad penal.

Cuando un tercero haya constituido depósito, fianza o hipoteca, para garantizar la libertad de un reo, las ordenes para que comparezca éste se entenderán con aquél. Si no pudiera desde luego presentar al reo, el juez podrá otorgarle un plazo hasta de 15 días para que lo haga, sin perjuicio de librar orden de aprehensión si lo estimare oportuno. Si concluido el plazo concedido al fiador no se obtiene la comparecencia del acusado, se hará efectiva la

garantía, en los términos del art. 570 de este Código, y se ordenará la reaprehensión del reo.

En los casos de revocación de la libertad caucional, se deberá oír previamente el Ministerio Público.

Dentro de éste mismo Código en su Título Decimoprimer, sección primera en su Capítulo I, desde su art. 399 al 417 abarcan aspectos sobre los incidentes de la libertad bajo caución.

5.2.- GARANTIA DEL INTERES FISCAL, CONCEPTO...

Este vocablo está vinculado estrechamente con la facultad económico-coactiva que la Ley otorga a las autoridades fiscales para exigir coactivamente al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y el pago de los créditos fiscales a su cargo.

En doctrina fiscal existe el llamado principio solvente el Repete, que significa " paga y después repite "; esto es, en los países donde opera este principio el contribuyente debe pagar primero lo que se le esté cobrando en concepto de crédito fiscal, independientemente de su derecho e intención de impugnar el acto de cobro.

En nuestro país, afortunadamente, no ocurre de ese modo, ya que el contribuyente que considere lo improcedente y no esté de acuerdo con algún cobro de crédito fiscal que le haga la autoridad, puede impugnarlo sin necesidad de pagarlo previamente, pues la Ley permite que se suspenda el procedimiento de cobro de ese crédito mediante el otorgamiento de alguno de los medios de garantía que la propia Ley prevé, como son depósitos de dinero en las instituciones de Crédito autorizadas para tal efecto, prenda o hipoteca fianza otorgada por institución autorizada (la que no gozará de los beneficios de orden y excusión), obligación solidaria asumida por terceros que compruebe su idoneidad y solvencia, y el embargo en la vía administrativa.

Cabe destacar que los llamados gastos de ejecución no son susceptibles de ser garantizados, excepto cuando estos sean la única cantidad cuyo pago sea exigido al contribuyente.

Aunque el C.F.F no prevé la sustitución de garantía, el contribuyente tiene posibilidad legal de efectuarla, en virtud de que la Tesorería de la Federación tiene atribuciones o atribución expresa para autorizar dicha

sustitución, lo cual presupone, lógicamente, el consiguiente derecho del contribuyente para solicitarla.

5.2.1.- FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL...

Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las siguientes formas:

- 1.- Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.
- 2.- Prenda o hipoteca.
- 3.- Fianza otorgada por instituciones autorizadas, la que no gozará los beneficios de orden y excusión.
- 4.- Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- 5.- Embargo en la vía administrativa.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

El reglamento del Código Tributario establece los requisitos que deben reunir las garantías. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro de otros bienes.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de garantía.

5.2.2.- CUANDO PROCEDE LA GARANTIA ...

Procede garantizar el interés fiscal, cuando:

- 1.- Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
- 2.- Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.
- 3.- Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este Código.
- 4.- En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.

No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

Derechos de Prelación en el Cobro..

Cuando los bienes señalados para la traba estuvieran ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará no obstante la diligencia. Dichos bienes se entregaran al depositario designado por la oficina ejecutora o el ejecutor y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que él o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro.

Si los bienes señalados para la ejecución hubieran sido ya embargados por parte de autoridades fiscales locales se practicará la diligencia, entregandose los bienes al depositario que designe la autoridad fiscal y se dará aviso a la autoridad local. En caso de inconformidad la controversia resultante, será resuelta por los tribunales judiciales de la federación. En tanto se resuelve el procedimiento respectivo no se hará aplicación del producto salvo que se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

5.2.3.- FORMAS DE HACERLA EFECTIVA Y EXIGIBILIDAD...

Las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal a que se refieren las fracciones II, IV y V del art. 141 de éste Código, se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Si la garantía consiste en depósito de dinero en instituciones nacionales de crédito autorizadas, una vez que el crédito fiscal quede firme se ordenará su aplicación por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

REQUERIMIENTO DE PAGO A LA AFIANZADORA..

Tratándose de fianza a favor de la federación, otorgada para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, al hacerse exigible, se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución con las siguientes modalidades:

a) La autoridad ejecutora requerirá de pago a la afianzadora, acompañando copia de los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad. Para ello la afianzadora designará, en cada una de las regiones competencia de las salas regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, un apoderado para recibir requerimientos de

pago y el domicilio para dicho efecto, debiendo informar de los cambios que se produzcan dentro de los quince días siguientes al que ocurran. La citada información se proporcionará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, misma que se publicará en el Diario Oficial de la Federación para conocimiento de las autoridades ejecutorias. Se notificará el requerimiento por estrados en las regiones donde no se haga alguno de los señalamientos mencionados.

b) Si no se paga dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efecto la notificación del requerimiento, la propia ejecutora ordenará a la autoridad competente de la S.H.C.P. que remate, en bolsa, valores propiedad de la afianzadora bastantes para cubrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, y le envíe de inmediato su producto.

5.2.4.- EXCEPCION DE FIANZA EN DELITOS DE PROPOSITO DE EVASION FISCAL...

Mencionando de una manera más sintetizada sabemos que este delito está tipificado dentro del artículo 115-bis del Código Fiscal de la Federación, y que la sanción para este caso va de tres a nueve años de prisión.

Si recordamos un poco lo que tratamos de este delito dentro del capítulo cuatro, sabemos que la media aritmética de la pena rebasa los cinco años de prisión, es por ello que no se tiene derecho a la libertad bajo fianza o caución.

La penalidad para este tipo de delito es mayor ya que se sancionan dos conductas; una el llamado lavado de dinero y otra el simple propósito de evasión fiscal, no importando que la conducta delictiva nunca se lleve a acabo, con el hecho de tener el propósito es más que suficiente, por que va en contra del patrimonio de la nación que son el pago de las contribuciones, y el realizar actos u operaciones financieras con los bienes provenientes de alguna actividad ilícita.

Todo ello vemos perfectamente que el fin de la autoridad hacendaria, es lograr de una manera un tanto menos complicada que los contribuyentes eviten el caer en este tipo de delitos. Entonces al imponer una penalidad mayor y sobre todo al no otorgar la libertad bajo fianza o caución, la autoridad está marcando la gravedad de incurrir en el propósito de evasión fiscal, y aunque la mayoría de los contribuyentes sean personas físicas o morales el desconocer la Ley no los excluye de esta pena.

Pero aclaramos que en los demas delitos contemplados dentro del C.F.F. si se tiene derecho a la libertad bajo caución o fianza, aunque la penalidad exceda de cinco años, siempre y cuando se cumpla con los requisitos siguientes:

--Primeramente debe haber una declaratoria por parte de Hacienda de que se ha sufrido un perjuicio en su contra.

--Si el daño es cuantificable, la S.H.C.P., hará la cuantificación que corresponda.

--La suma de la cuantificación incluirá además las contribuciones adeudadas, la actualización y los recargos.

Aclarando también que la libertad que se otorgue por esta vía no sustituye a la garantía del interés fiscal.

CAPITULO VI

PROPUESTAS PARA EVITAR CAER EN DELITOS FISCALES...

PLANEACION FISCAL...

La planeación forma parte del proceso administrativo. La planeación fiscal es el concurso de acción, cuyo fin, es el estudio de las operaciones del contribuyente, tendiente a determinar los efectos financieros y fiscales que producen dichas operaciones, con el objeto de optar por las situaciones jurídicas más convenientes y evitar aquellas que generen créditos fiscales gravosos, todo dentro de un ámbito estrictamente legal para minimizar el costo fiscal.

No debe ser objeto de la planeación fiscal: evadir el pago de impuestos, correr riesgos o hacer impráctica la operación .

Los impuestos constituyen uno de los conceptos de egresos más importantes en las empresas o para las personas físicas, así como, uno de los factores para la generación de

fondos, por lo que, obviamente, es materia de una detallada consideración antes del inicio de las diversas actividades de cualquier negociación. Deben establecerse en sus planes financieros el monto que por concepto de impuestos sobre la renta tendrán que pagar, de manera que, cuenten con el efectivo para cubrir esta obligación.

Por todo lo anterior es sumamente importante la planeación fiscal de las operaciones del negocio, al ser interactuantes.

Además sabemos de antemano que en el caso de México, y con la situación económica por la que está atravesando, resulta imprescindible el buscar las opciones tanto de causación, como de pago que redituen menos desembolso de dinero para los contribuyentes, y así no se vean afectados sus intereses. Así que creemos que esta es una buena época para la planeación fiscal sin caer en los ilícitos fiscales.

METODOLOGIA DE LA PLANEACION FISCAL...

A nuestro juicio, configuramos la planeación fiscal de la siguiente manera:

A) Identificación del problema.

Es el entendimiento claro y concreto del problema del que se pretende obtener el mejor beneficio fiscal. Es claro que si no entendemos el problema que se nos presenta, como primer paso no podemos definir la acción que llevaremos a cabo.

Como primer paso de este punto, nos haremos la pregunta ¿Qué es lo que haremos?, o ¿Qué es lo que nos pide?, posteriormente el análisis debe ser minucioso ya que al tratarse de una planeación fiscal debe tenerse en cuenta que estamos tratando con bienes económicos, recurso muy afecto por parte del contribuyente.

Una de las finalidades de la identificación del problema, es para que tengamos una solución apegadas a la realidad y no caigamos en prácticas ilegales o burdas sin haber entendido el problema.

Después de la investigación del problema, identificaremos también el personal con el que contamos para dicha planeación, ya que debe tener cualidades específicas que nos lleven a la consecución de los mejores resultados.

B) Determinación de alternativa.

Se pueden clasificar en dos grandes grupos:

1. Las que tienden a la reducción de la utilidad gravable, evitando la realización del hecho generador del crédito fiscal, utilizando todas las deducciones que permita la ley.
2. La planeación financiera para la obtención de recursos en el momento en que los necesitemos para el pago de las contribuciones.

En cuanto al primer grupo, podemos decir lo siguiente:

A nuestro juicio, creemos que lo referente a la documentación comprobatoria y la inversión en activos fijos son dos grandes acciones, para la reducción de la utilidad gravable y con ello del importe del crédito fiscal.

DOCUMENTACION COMPROBATORIA...

Este es uno de los temas de mayor relevancia en la actualidad, ya que las autoridades han fincado gran parte del control fiscal en la preparación de formatos emisión de comprobantes, verificación de datos y custodia de los comprobantes.

En consecuencia, se ha procurado interrelacionar a los contribuyentes de tal manera que se configura un autocontrol mediante el establecimiento de requisitos estrictos en materia de comprobantes fiscales.

En este orden de ideas, el art. 29 del C.F.F. dispone que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los requisitos que señala el artículo antes invocado. Las personas que adquieran bienes o usen servicios deberán solicitar el comprobante respectivo.

Los comprobantes a que nos referimos en el párrafo anterior deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la S.H.C.P.

Para poder acreditar o deducir fiscalmente con base en los comprobantes que mencionamos, quien los utilice debe cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del R.F.C. de quien aparece en los mismos son los correctos.

De todo lo anterior, se desprende que la preparación, emisión y control de los comprobantes fiscales es una

responsabilidad general de todo contribuyente, el cual deberá ser exactamente cuidadoso en su manejo, extravío o custodia, para evitar la aplicación de sanciones.

También la importancia de la documentación estriba en que si estamos con todos los requisitos antes señalados, podemos hacer deducibles todos los documentos, y con ello reducir la base para el pago de contribuciones. Cuidar además que todo el personal esté enterado de ello, es también de suma importancia, ya que no habrá fuga de documentación y absolutamente todos los gastos erogados, serán deducibles.

Inversiones en Activos Fijos...

Cuando escasean los recursos y se contraen los mercados, muchos negocios interrumpen drásticamente sus programas de inversión. Aún cuando ésta pueda parecer una medida razonable en tiempo de crisis, también puede resultar contraproducente a largo plazo, ya que en término relativos deteriora su eficiencia, su competitividad y su capacidad para hacer frente a las demandas futuras del mercado.

A la luz de estas reflexiones, resulta evidente que aún durante períodos de crisis, las empresas deben realizar

ciertas inversiones que les permitan sobrevivir y desarrollarse cuando se normalice la situación.

Desde el punto de vista contable sabemos que si compramos un bien, podemos deducirlo inmediatamente artículo 51 LISR, y esta deducción nos permite tener menos base para el cálculo del impuesto; y aún así si no se toma esta opción, la deducción en todos sentidos, es deducible además de que se actualiza año con año, beneficiandonos de dos formas, ya que por una parte tendremos un bien nuevo que nos reedituará mejores resultados, y por otra parte obtendremos deducciones extras.

Trataremos ahora un poco de la Planeación Financiera.

Primeramente sabemos que los ingresos pueden ser bienes o servicios, en crédito o de cualquier otro tipo. Hay que aclarar también que un fin primordial de toda negociación, es la obtención de mayores ingresos y menores gastos, todo ello para la obtención de más utilidad; pero como planear estos ingresos, si a mayores ingresos tenemos también mayores pagos de impuestos, por la base que aumenta.

Daremos unas referencias que a nuestra consideración son importantes para poder efectuar los pagos correctos de

las contribuciones, sin que tengamos que evadir al fisco e incurrir en delito.

CONDICIONES DE CREDITO Y COBRANZA...

En ciertos casos, la empresa o persona física, puede imponer a sus clientes plazos más cortos para el pago de sus facturas, y ofrecer atractivos descuentos por pronto pago, pero durante un proceso inflacionario, algunos clientes pueden estar sujetos a fuertes presiones por insuficiencia de capital de operación, como es el caso por el que está pasando México, donde la escases de dinero hace imposible el reducir el plazo para el pago de facturas. En estas condiciones es muy probable que éstos se atrasen más de lo costumbre, aunque se modifiquen la políticas de cobranza de la empresa o persona física.

Todos sabemos que contando con el efectivo necesario para el pago de las contribuciones, sería ilógico evadir al fisco. Conociendo nuestros gastos e ingresos, tendremos identificado más o menos con cuanto podemos contar para cuando sean los pagos, y con esta política tan sencilla haremos los pagos a tiempo evitando caer en situaciones que se puedan tipificar como un delito por parte de la autoridad fiscal.

Podemos considerar algunos factores.

El planear implica considerar diversos factores cuyas repercusiones son inevitables, y los cuales es necesario conocer para prever su intervención. A continuación mencionamos algunos de éstos.

a) La carga fiscal varía de acuerdo al tipo del contribuyente de que se trate, ya sea, persona física o persona moral.

b) La Ley proporciona estímulos fiscales a los causantes cuya actividad sea la agricultura, ganadería, pesca, silvicultura, edición de libros y aquellas que generen o ahorren divisas, etc., de ahí la importancia de considerar el giro al que se dediquen.

c) El objetivo que persigue el sujeto del impuesto es determinante para la fijación de su obligación fiscal.

d) Existen zonas económicas prioritarias del país, en donde el Gobierno proporciona facilidades y estímulos fiscales a aquellos contribuyentes que deben o desean establecerse en alguna de estas zonas, por lo que es importante la ubicación de éstos.

Sin lugar duda los presupuestos son indispensables en una buena planeación fiscal, el fin de elaborar un presupuesto, no es otro más que el hecho de tratar de adivinar o conocer el futuro de la empresa, a través de técnicas que permitan llegar a metas esperadas y convenientes, sin descartar los posibles cambios que puedan ocurrir en un período futuro, por consiguiente se considera a los presupuestos como la contabilidad orientada al futuro.

Es importante hacer notar que el presupuesto es como una herramienta para la Administración de la empresa, porque con ella se está en condiciones de conocer el costo de producción y los ingresos por ventas de un período futuro.

Este se auxilia en la planeación porque es un plan de acción y para desarrollarlo, es necesario seguir ciertos pasos, que nos indiquen de una u otra manera qué es lo que se desea en la empresa y cómo guiarla para alcanzar dichas metas, técnicamente estos pasos son conocidos como: objetivos, políticas, procedimientos y programas. Dada la importancia que mantienen en relación con los presupuestos.

Los presupuestos nos darán cuantitativamente los datos necesarios para que decidamos que es lo que haremos en base a las alternativas anteriormente planteadas, y la que nos

proporcione un costo menor o un pago menor de impuestos será la más adecuada.

Es de suma importancia mencionar las cualidades profesionales del especialista, pues de él depende un buen éxito en dicha planeación.

El Contador Público encargado de la planeación fiscal deberá cubrir ciertas cualidades profesionales como:

- Conocimientos especiales y aptitud adecuada
- Independencia moral y económica
- Reconocimiento de que su actividad es de profundo interés público.
- Tener un criterio dual, el operativo contable y el técnico legal.

La finalidad de estas cualidades profesionales es la de confiar en la veracidad de la información proporcionada por el sujeto pasivo para la toma de decisiones.

LA CONTABILIDAD COMO MEDIO DE CONTROL Y AYUDA PARA EVITAR CAER EN DELITOS FISCALES...

Como es de bien saber, la Contabilidad es el registro cronológico y sistematizado de las operaciones en números que sirve para informar de una manera fehaciente, veraz y oportuna de la situación financiera de un organismo económico lucrativo o no lucrativo con el objeto de juzgar el pasado y prever el futuro.

Así mismo, la contabilidad es un requisito que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el propio Código Fiscal de la Federación, que deden cumplir en mayor ó menos amplitud los contribuyentes.

"El empresario invierte valores propios en el negocio y necesita comprobar que su movimiento está justificado, y las existencias en todo tiempo sean las debidas, tanto más cuando que estos valores son manejados por sus empleados."

No solamente se invierten valores propios en el negocio, sino también valores ajenos, procedentes de compras a crédito o préstamos y por lo tanto se requiere conocer los pormenores de estos compromisos para cumplirlos.

Al registrar las operaciones realizadas y los resultados de las mismas, se va haciendo historia, de cuyo estudio puede obtener saludables enseñanzas el empresario para normar sus actos futuros.

Los impuestos estan basados en la inversión de capitales, productos de los mismos, u otras operaciones de comercio. Por lo tanto, se requiere llevar contabilidad que sirva como fuente de datos y prueba, en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por lo anterior podemos concluir que la contabilidad es la herramienta que nos permite llevar el control de las operaciones de una empresa o actividad económica, para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de forma correcta y oportuna. De acuerdo al Código Fiscal de la Federación, la contabilidad y documentos que la componen deberán conservarse durante Diez años (Antes de 1992 el tiempo obligatorio era de 5 años).

Una adecuada organización contable ayudará a evitar el incurrir en delitos o infracciones fiscales, ya que muchos de éstos son provocados por errores o descuidos en el manejo de la documentación contable o la falta de información oportuna necesaria para el cumplimiento de las obligaciones

fiscales. Para tener una eficiente organización contable, debemos tener un especial cuidado en la implantación, adecuación, actualización y cumplimiento de dos aspectos principales que conforman el control contable de las operaciones de un negocio.

- Catálogo de Cuentas.
- Políticas y Procedimientos de Control Interno.

Catálogo de Cuentas...

Como sabemos desde el punto de vista contable. " Cuenta es una nota que se lleva para registrar el movimiento de un concepto, separadamente por los aumentos o disminuciones que experimente", éstas deberán ser clasificadas y agrupadas en forma homogénea según su concepto.

Como el nombre que se le asigna a las cuentas, en ocasiones es muy largo debido a que este debe de ilustrar el concepto de lo que ahí se registra, se les asigna una codificación generalmente numérica que permita referenciarlas más fácilmente, así como para su registro en medios electrónicos.

A la realción de las cuentas debidamente clasificadas, agrupadas y codificadas, se le llama Catálogo de Cuentas.

Dentro de la diversidad de operaciones que se realizan en un negocio o actividad económica, existen algunas que las leyes o los tribunales no reconocen como ordinarias o necesarias para cumplir con el objeto de la actividad económica o la obtención de los mismos bienes (gastos no deducibles). Estas partidas son las que en muchos casos, ya sea por interpretación o por que definitivamente así le conviene al contribuyente, hacen que se incurra en un delito o defraudación fiscal.

En los casos que se reconoce la improcedencia de los gastos y costos para efectos fiscales, éstos deberán ser registrados contablemente en forma específica, en cuentas determinadas para ello, dando origen a las partidas de conciliación entre los resultados contables y los fiscales, quedando también registradas la aplicaciones de los recursos obtenidos.

Así mismo, existen diferencias en las bases para la aplicación de deducciones, ya que de acuerdo a las leyes fiscales, se va reconociendo el aspecto inflacionario o decremento del valor de las inversiones para reposición y

actualización, creando diferencias con respecto al valor histórico al que se registran las operaciones contables. Los efectos determinados por este motivo, deberán registrarse contablemente para su análisis y antecedentes, pudiendo ser mediante "Cuentas de Orden".

Pólíticas y Procedimientos de Control Interno

Si la contabilidad es el registro ordenado, metódico y sistemático de las operaciones de una empresa, y cada una de las operaciones involucra más de una persona interna o externa de la negociación, éstas deberán estar basadas en ciertos lineamientos que satisfagan los deseos y necesidades tanto de la empresa como de los ejecutivos responsables dichos lineamientos son plasmados en lo que se conoce como políticas y procedimientos de Control Interno.

El comité sobre procedimientos del Instituto Americano de Contadores Titulados ha definido el Control Interno como " El plan de organización y todos los métodos y medidas coordinados adoptados dentro de una empresa para salvaguardar sus bienes, comprobar la exactitud y veracidad de los datos contables, promover la eficiencia operante y estimular la adhesión a los métodos prescritos."

En base a lo anterior, las políticas y procedimientos de control interno deberán tener entre otros objetivos los siguientes:

- Salvaguardar los bienes de la empresa.
- Optimizar los recursos materiales, humanos y monetarios con que cuenta la organización.
- Asignar las funciones, responsabilidades y facultades a cada área, sección o puesto que integran en estructura, estableciendo el Qué, Cómo, Cuando, y Quién deberá realizarla.
- Determinar y clasificar aquellas operaciones que previa autorización no cumplan con los requisitos fiscales para su control.

Al estructurar las actividades que se deben realizar internamente, como los requisitos que deben cumplir terceras personas al efectuar operaciones comerciales, se provee a la administración de elementos suficientes de análisis y evaluación para el cumplimiento adecuado de las obligaciones que las Leyes Tributarias imponen.

El control interno de una empresa, esta basado principalmente en el establecimiento de procedimientos y políticas encaminadas el óptimo funcionamiento de las actividades que en ella se realicen.

CONCLUSIONES

Durante el desarrollo del trabajo, nos percatamos de muchos detalles que en la práctica pasan inadvertidos, pero que no dejan de ser importantes, es por ello que tratamos de encuadrar todas las posibles herramientas para que los usuarios de esta tesis lleguen no sólo a un mayor conocimiento, sino a una aplicación práctica de los conocimientos adquiridos.

Sabemos que el país donde vivimos está lleno de muchas lagunas aún en materia fiscal, que día a día existe una nueva disposición en ésta materia, y que todos de manera directa o indirecta debemos estar en perfecto conocimiento de ello.

El C.F.F., su reglamento y las diversas leyes fiscales establecen en principio la tipificación de las conductas que pueden ser consideradas dentro de cualquiera de ambos aspectos de violación legal.

El incumplimiento de las obligaciones que originan las infracciones y delitos puede cometerse por muchos y muy

variados motivos pero para efectos prácticos, se realizan por desconocimiento o intencionalidad, todo ello con el fin de obtener algún beneficio, que a la postre resulta más perjudicial.

Sabemos que para que el contribuyente deje de evadir el pago de las contribuciones, hace falta todavía mucho tiempo, ya que la mentalidad de nosotros como sujetos de impuestos está todavía muy alejada de acondicionarse a la realidad de un país como México que necesita de esas contribuciones, no sólo para el pago de préstamos, sino para la consecución de beneficios para todos en general, como lo son los servicios públicos.

También creemos que la mejor solución para no caer en esos delitos es buscar la mejor asesoría contable jurídica, para que el contribuyente conozca lo que puede y no hacer en materia fiscal.

Tener presente que el mejor recurso de que puede disponer un país y una empresa son los recursos humanos, siendo éste el que debe encontrarse debidamente capacitado en el desarrollo de su profesión, por lo que la inversión en la preparación del personal es posiblemente la mejor, ya que se aprovecharán y optimizarán mejor los recursos restantes.

La meta del contribuyente no debe ser conseguir utilidades a cualquier costo y por cualquier medio, sino conocer los parámetros legales para desarrollar sus actividades y evitar de esta manera la conducta delictiva por acción u omisión de contribuciones a que esta sujeto.

BIBLIOGRAFIA

NOCIONES DE DERECHO FISCAL

JOSE SANCHEZ PIÑA

ED. P.A.C. 5ta ED.

1993, P.P. 132

PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO

LUIS DELGADILLO GUTIERREZ

ED. LIMUSA 3ra. ED.

MEXICO 1992, P.P. 223

DERECHO FISCAL MEXICANO

GREGORIO SANCHEZ LEON

ED. CARDENAS EDITOR

MEXICO, 1980. P.P. 368

DERECHO PROCESAL FISCAL

HUMBERTO BRISEÑO SIERRA

ED. MIGUEL ANGEL PORRUA

MEXICO 1990, P.P. 740

LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL

FERNANDO CASTELLANOS

ED. PORRUA

MEXICO, 1985. P.P. 355

DERECHO PENAL

MIGUEL ANGEL CORTES IBARRA

ED. CARDENAS EDITOR

MEXICO, 1992. 4ta ED. P.P. 491

DERECHO FISCAL

ARMANDO PORRAS LOPEZ

ED. PORRUA

MEXICO, 1992. P.P. 235

RESPONSABILIDAD FISCAL PENAL

ALEGANDRO PONCE RIVERA

ED. EDIS. FISCALES ISEF.

MEXICO. 1992. P.P. 250

ELEMENTOS DE DERECHO

EFRAIN MOTO SALAZAR

ED. PORRUA

MEXICO, 1993.

HISTORIA ECONOMICA DE MEXICO I

U.N.A.M. 1992

P.P. 633

DERECHO PENITENCIARIO

RAUL CARRANCA Y RIVAS

ED. PORRUA

MEXICO, 1980. P.P. 613

DERECHO ROMANO CLASICO

FRITZ SCHULTS

ED. BOSCH, CASA EDITORIAL

BARCELONA, 1951. P.P. 617

TRATADO ELEMENTAL DE DERECHO ROMANO

EUGENIA PETIT

ED. EPOCA

MEXICO, 1988. P.P. 77

HISTORIA DE DERECHO ROMANO Y EUROROMANITAS

BERNAL LEDEZMA

ED. PORRUA

MEXICO, 1989. P.P. 365

DERECHO PENAL MEXICANO

IGNACIO VILLALOBOS

ED. PORRUA

MEXICO, 1983. P.P. 654

GUIA DE DERECHO PROCESAL PENAL

RAFAEL PEREZ PALMA

ED. CARDENAS 3ra ED.

MEXICO, 1975. P.P. 464

PLANEACION FINANCIERA DE LA EMPRESA

ANTONIO SALDIVAR

ED. TRILLAS

MEXICO, 1982. P.P. 199

FISCO AGENDA 1995

EFRAIN LECHUGA S.

ED. ISEF

MEXICO, 1995.

TESIS. EL C.P. ANTE LAS INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES

ESPERANZA ABAD GARCIA

U.N.A.M. 1992

TESIS. PLANEACION FISCAL FINANCIERA DEL I.S.R. EN SOC. MERC.
MA. ELENA DE ANDA URIBE
U.N.A.M. 1986.

TESIS. LOS DELITOS FISCALES EN EL C.F.F.
LUIS COVARRUBIAS LETAYF
UNIV. ANAHUAC 1987.

TESIS. LOS DELITOS FISCALES
MAURICIO LOPEZ PATIÑO
U.N.A.M. 1985.

EL FRAUDE FISCAL
JEAN CLAUDE MARTINEZ
ED. FONDO DE CULTURA ECONOMICA
MEXICO, 1992.

RESPONSABILIDAD FISCAL PENAL
ABDON HERNANDEZ ESPERANZA
ED. BOTAS
MEXICO, 1992.

DICCIONARIO DE DERECHO PROCESAL PENAL
MARCO A. DIAZ DE LEON
ED. PORRUA.
MEXICO, 1989. P.P. 1098