



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

ESCUELA DE DERECHO

**“LA SIMULACION FISCAL EN EL
CODIGO TRIBUTARIO”**

TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

LUIS ESTRADA LOPEZ

GUADALAJARA, JALISCO,

1993

CLASIF:

ADQUIS

498/2

FECHA:

16/05/03

DONATIVO DE

\$



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

ESCUELA DE DERECHO

**“LA SIMULACION FISCAL EN EL
CODIGO TRIBUTARIO”**

TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

LUIS ESTRADA LOPEZ

GUADALAJARA, JALISCO,

1993



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

"LA SIMULACION FISCAL EN EL CODIGO TRIBUTARIO"

LUIS ESTRADA LOPEZ

Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en
Derecho con reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA,
según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-86.

Zapopan, Jal., OCTUBRE de 1993.



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

PROLONGACION CALZADA CIRCUNVALACION PONIENTE No. 49

CD. GRANJA

45010 ZAPOPAN, JAL.

TELS. 627-02-12, 627-26-22 Y 627-10-90.

DICTAMEN DEL TRABAJO DE TITULACION

C. Sr. (ita). LUIS ESTRADA LOPEZ

P r e s e n t e

En mi calidad de Presidente de la Comisión de Exámenes Profesionales y después de haber analizado el trabajo de titulación en la alternativa TESIS titulado LA SIMULACION FISCAL EN EL CODIGO TRIBU-
TARIO.

presentado por usted, le manifiesto que reúne los requisitos a que -
obligan los reglamentos en vigor para ser presentado ante el H. jura-
do del Examen Profesional, por lo que deberá entregar siete ejemplares
como parte de su expediente al solicitar el examen.

A t e n t a m e n t e
EL PRESIDENTE DE LA COMISION

DR. JUAN DE LA BORBOLLA R.

Zapopan, Jal., a 8 de octubre de 1993.

Octubre de 1993

COMITE DE EXAMENES PROFESIONALES
PRESENTE.

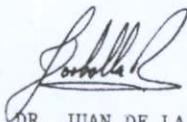
Muy señores nuestros:

Les comunico que el Sr. LUIS ESTRADA LOPEZ, ha terminado su proyecto de tesis titulada: LA SIMULACION FISCAL EN EL CODIGO TRIBUTARIO, programa - para el cual fui asignado como director de tesis.

La elaboración de la tesis ha sido aprobada, por lo que les comunico a - ustedes se sigan los pasos necesarios para la conclusión de dicho trabajo.

Agradeciendo de antemano la atención al presente, me despido.

A t e n t a m e n t e



DR. JUAN DE LA BORBOLLA R.

TESIS QUE PRESENTA EL ALUMNO

LUIS ESTRADA LOPEZ

LA SIMULACION FISCAL
EN EL CODIGO TRIBUTARIO

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

DEDICATORIAS

A MIS PADRES, con todo mi agradecimiento y cariño.

A MIS PROFESORES Y DIRECTIVOS, con un gesto especial de grati
tud al Doctor Juan de la Borbolla Rivero.

A MI PAIS, México.

I N D I C E

	Pág.
INTRODUCCION	1
CAPITULO I. "LA SIMULACION	4
CONCEPTO CIVIL DE LA SIMULACION	4
TIPOS DE SIMULACION	
LOS EFECTOS DEL ACTO SIMULADO	10
CONCEPTO DE HIPOTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA	14
EL NACIMIENTO DE EFECTOS JURIDICOS EN MATERIA CIVIL	19
LA PRODUCCION DE EFECTOS EN MATERIA TRIBUTARIA	25
LA SECRETARIA DE HACIENDA ANTE LA ACCION DE SIMULACION	28
OPINION DE LA DOCTRINA EN CUANTO A LA ANULABILIDAD DEL ACTO INSITO EN LA HIPOTESIS DE INCIDENCIA	33
LA CONTROVERSIA DEL ACTO SIMULADO ANTE EL TFF	34
CAPITULO II. "CRITICA DE LA TIPOLOGIA QUE ENCUA- DRA LA SIMULACION FISCAL, CONTENIDA	39

EN EL CODIGO FISCAL, ARTICULO 109, FRAC <u>CION</u> IV"	
IMPORTANCIA DE LA DOGMATICA	39
LA FUNCION DEL TIPO PENAL. LA EXHAUSTI- VIDAD DEL MISMO	40
JUSTIFICACION DE ALGUNOS TIPOS QUE NO REUNEN LA CARACTERISTICA DE EXHAUSTIVI- DAD	43
ANALISIS DEL TIPO CONSIGNADO EN LA FRAC <u>CION</u> IV DEL ARTICULO 109 DEL CODIGO FIS <u>CAL</u> DE LA FEDERACION	46
CRITICA AL TIPO DE SIMULACION FISCAL SE <u>GUN</u> LA CONDUCTA QUE SANCIONA	51
CONSECUENCIAS PRACTICAS DE LA REDACCION ESCOGIDA PARA EL DELITO DE SIMULACION FISCAL	54
UN ERROR DE TECNICA LEGISLATIVA	55
CAPITULO III. "ANALISIS DEL DELITO DE SIMULACION FIS- CAL"	61
ELEMENTOS	61
PRUEBAS	66
CAPITULO IV. "ANTECEDENTES HISTORICOS DE REFORMAS ES <u>ES</u>	70

	Pág.
TRUCTURALES IMPOSITIVAS EN MEXICO"	
REFORMA PORFIRISTA A LA ALCABALA. LA <u>REN</u>	70
TA INTERIOR	
PAPEL DE LA REFORMA ORGANIZATIVA	74
CONCLUSIONES	78

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

La presente tesis es reflejo de mi admiración a la lógica extraordinaria que encierra el Derecho Civil. Si bien esa lógica se aprecia en todas las ramas de esta ciencia, en el Derecho Civil toma matices muy especiales, toda vez que las normas no pueden ser entendidas, ni por tanto aplicadas, al margen de los conceptos. Los problemas prácticos que plantea el tráfico jurídico suponen un mayor estudio de los conceptos doctrinales en el derecho privado, toda vez que la igualdad de los sujetos a los que se dirigen esas normas es una igualdad aritmética, y no encierran, como el derecho público, relaciones de subordinación. Sin embargo, el presente trabajo, dada la naturaleza del tema, toca también aspectos de derecho público en donde sin perjuicio de lo anterior, la exigencia y el respeto de principios dogmáticos son una necesidad cuyo resguardo por parte del Poder Público es no menos importante a condición de evitar la injusticia y la ambigüedad.

El fondo de la tesis estriba en determinar, por una parte, el alcance de la simulación civil en el campo del derecho impositivo.

Siendo ambas ramas del derecho punto de encuentro de problemas que suscita el actuar de las personas, cual es el caso

de la distorsión intencional de sus actos, existe un método propio a cada rama para la solución de tales problemáticas. Sin embargo, dada la autonomía de ellas, es necesario conciliar los principios particulares a fin de evitar soluciones contradictorias. El problema planteado no es un problema de supremacía de una rama sobre otra, sino de respeto absoluto a ambas.

El criterio que permanece a lo largo de la tesis es el de que todo conflicto surgido en casos de simulación se resuelve en base a la detección del acto real. El problema de la simulación es un problema de forma y por ello no pueden tomarse como pauta o lineamiento de solución los documentos que en otras palabras son la concretización de las formalidades.

Los documentos en el contexto de la tesis se respetan como un resguardo a la seguridad jurídica de las personas únicamente.

En la segunda parte de la tesis se ha hecho una crítica al delito de simulación fiscal desde el punto de vista estrictamente penal.

En ella se ha puesto de relieve la importancia de respetar la dogmática jurídica y la congruencia con otro tipo de ordenamientos pertenecientes a la misma rama. Finalmente, se

analizan los componentes del delito tales como los sujetos, - la conducta prohibida, las sanciones y las autoridades que lo pueden perseguir.

Esta tesis está hecha con gusto y admiración a la ciencia que poco o mucho me ha formado, pretendería ser un homenaje al profundo contenido humano que esta ciencia tiene, más - no lo es porque ello sería demasiado pretensioso. Quede pues tan sólo como testimonio de mi gratitud hacia ella y hacia - quienes me la han enseñado.

C A P I T U L O I

LA SIMULACION

A. CONCEPTO CIVIL DE LA SIMULACION. TIPOS DE SIMULACION

El acto simulado constituye ante todo una distorsión de la realidad. Se puede decir en términos concisos, sin perjuicio de una explicación posterior más amplia, que la simulación busca la forma con el fin de ocultar los efectos o pretendiendo otros distintos.

La doctrina ha establecido dos formas de simulación: la absoluta y la relativa.

Con respecto a la primera dice Borja Soriano citando a Ferrara: "Es acto absolutamente simulado el que existiendo en apariencia carece de un contenido serio y real". (1) Por su parte Planiol dice: "La simulación ha creado una vana apariencia que no oculta ningún acto real; se dice entonces que el acto es ficticio". (2)

(1) Borja Soriano, Núm. 1176, Pág. 551.

(2) Planiol, t. II Núm. 1188.

En la simulación absoluta encontraremos un acto aparente, ficticio, totalmente simulado y a la vez no encontraremos ninguno real que quisiera ser ocultado con el primero. En ocasiones se puede pretender que un acto verdadero y real aparezca - oculto bajo la existencia de uno irreal, pero en el caso de la simulación absoluta ello no sucede. Por ello decimos que se - busca la forma en el sentido de que ningún acto real es querido en sí mismo, sino sólo su apariencia, precisamente a través de la forma que reviste al acto real.

La mayoría de los autores se inclinan por reducir, a la - afectación ficticia del patrimonio del simulador, el objetivo que éste busca con la realización de tales actos. Ya sea mediante la disminución del activo, ya mediante el aumento del - pasivo, el simulador lo que pretende con estos actos es frus-- trar la posibilidad de ser obligado a pagar sus deudas o dismi-- nuir la masa sobre la que se podrían ejecutar las deudas incum-- plidas.

Los deudores ante el riesgo de ver perdidos sus bienes en ejecución judicial por incumplimiento de sus obligaciones recu-- rren a la enajenación ficticia de bienes con el propósito de - mantener la propiedad sobre los mismos y de imposibilitar el - cumplimiento forzoso. Para ello simulan donaciones, ventas, em-- bargos, daciones en pago y otras figuras afines. Tales actos - sólo son aparentes pues se les reviste de la forma propia del

acto pero sin que éste exista en la realidad, de tal forma - que los efectos jurídicos se desean cara a los terceros pero no para sí.

Un deudor que ve inminente la ejecución de sus obligaciones sobre un inmueble de su propiedad puede aparentar frente a sus acreedores y ante la autoridad judicial que dicho inmueble ya no puede ser objeto de ejecución dado que ha salido de su patrimonio. Para ello el deudor ha convenido con algún amigo la transmisión de la propiedad del inmueble a favor de éste, para lo cual simula una compraventa; para tal propósito - otorgan una escritura, firman los recibos correspondientes y aún se entrega al cómplice la posesión del bien, con lo cual se hace imposible la ejecución de la obligación.

No en vano se han otorgado desde tiempos remotos a los acreedores perjudicados acciones que tienden a anular tales - tipos de actos, como lo son la acción pauliana y en tratándose de quiebras la de nulidad de los actos como donaciones u - otras enajenaciones celebradas dentro del período denominado de retroacción de la sentencia de declaración de quiebra.

No cabe duda que es un riesgo para el simulador la celebración de las simulaciones, toda vez que la forma y todos - los elementos de apariencia pueden convertirse en un arma eficaz para que el colaborador del simulador los utilice a fin -

de cuentas en contra de este último. De esto se sigue que la relación personal entre simulador y cómplice tienda a estar fincada en cuestiones de afecto y parentesco, lo cual viene a constituirse en un indicio de la falsedad del acto.

Queda pues comprendido que el acto absolutamente simulado es aquél en que no existiendo ningún acto real, las partes han convenido en aparentar uno comúnmente con el fin de defraudar a los acreedores de alguno de ellos.

Por su parte la simulación relativa supone una dualidad de actos, uno real y uno aparente, que oculta la existencia del primero. Planiol y Ripert dicen de la simulación relativa: "El acto secreto puede modificar totalmente el acto ostensible, no ya para destruir sus efectos, sino para cambiar su naturaleza. En este caso, las partes realizan un acto real, pero esconden su verdadera naturaleza en otra forma que no es la suya. Por ejemplo una de ellas hace a la otra una donación, pero se presenta esta donación como una venta, y se entrega el recibo del precio al pretendido comprador, quien no habiendo pagado nada, en realidad es un donatario. Se dice entonces que el acto es simulado". (3)

(3) Planiol y Ripert, Tomo V, Núm. 1188, Pág. 107.

El acto relativamente simulado esconde subrepticamente - la naturaleza y los efectos de un acto real que las partes han celebrado. Se puede afirmar que en este tipo de simulación las partes quieren el acto real y los efectos jurídicos que la ley otorga al aparente.

Según el artículo 956 del Código Civil Argentino la simulación "es relativa cuando se emplea para dar a un acto jurídico una apariencia que oculta su verdadero carácter".

El artículo 2181 del Código Civil para el Distrito Federal establece que la simulación es relativa "cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter".

Son innumerables los casos en que se puede estar frente a un tipo de simulación relativa, por ejemplo fingiendo realizar ventas que ocultan verdaderas donaciones, como sería el caso - del quebrado que quedando sujeto a los efectos de la sentencia de declaración, no puede disminuir la masa única de responsabilidad mediante actos de liberalidad que la ley reputa como ineficaces, y que en cambio logra tal propósito si aparenta haber realizado en el período de retroacción enajenaciones a título oneroso con terceros de buena fe.

Otro ejemplo más sería la donación bajo la forma de com--

praventa cuyos efectos fueran gravados con una tasa menor o viceversa.

Un caso más sería aparentar una compraventa ocultando un contrato de mutuo garantizado con la cosa que aparece como objeto de la venta. (4)

Tenemos también el contrato de mutuo con interés bajo la forma de mutuo simple con el fin de aparentar que el mutuante no ha recibido cantidad alguna por concepto de intereses que - por otro lado el mutuario, no tiene necesidad de deducir por - ejemplo, por tener pendiente una pérdida pendiente por amortizar.

En fin, resultaría poco práctico continuar enumerando casos, ya que las posibilidades resultan ser tantas como el ingenio humano.

En general vemos que la simulación ya sea absoluta ya relativa, está encaminada a apropiarse de efectos jurídicos determinados, creando, modificando o haciendo extinguir, por lo general indebidamente, consecuencias de derecho, en perjuicio de otras personas.

(4) Ferrara, Núm. 37, Pág. 257.

"La simulación supone una discordancia entre la intención y lo que se exterioriza. El negocio simulado es como un negocio aparente. Hay en él una doble y coincidente reserva mental. Las partes, si el negocio es bilateral, o el autor de la declaración y su destinatario, en otro caso, están de acuerdo y decididos en su fuero interno a fingir que concluyen un negocio jurídico. Lo celebran de modo perfecto, pero sólo en apariencia..." (5)

B. LOS EFECTOS DEL ACTO SIMULADO

Es importante determinar cuales pueden ser los efectos que produzca el acto simulado, ya sea entre las partes y frente a terceros.

En el derecho romano post-clásico tanto en el caso de la simulación absoluta como en el de la relativa, el Corpus Iuris declara al negocio simulado como negocio nulo. Pero en el acto relativamente simulado el acto real es válido siempre que sea lícito y que se reúnan los requisitos necesarios para su existencia.

Lo primero que aparece a nuestra vista es el hecho de que en los actos simulados hay una irregularidad en la formación -

(5) Arias Ramos, Arias Bonet, Tomo I, Pág. 131.

del consentimiento.

Para que se forme el consentimiento es necesario que ambas partes expresen su deseo de contratar respecto de un mismo objeto. En este sentido se habla de cum-sentire; sentir con, - esto es, dos voluntades que inciden en un mismo objeto y condiciones.

Un primer cuestionamiento sería determinar si ha existido consentimiento en el negocio simulado. El consentimiento es un acuerdo de voluntades, voluntades que en lo individual desean realizar una prestación de dar, hacer o no hacer. Cuando esas voluntades coinciden y dirigen su ánimo hacia el mismo objeto se configura o nace el acto jurídico.

Por el contrario en un acto simulado las voluntades no dirigen su intención hacia el objeto mismo del acto y si puede - decirse más bien que coinciden en el hecho de no querer el acto, sino sólo algunos o todos los efectos que el mismo puede - producir si se adopta una forma que suele acompañar, por disposición de la ley, a dicho acto cuando se realiza realmente.

En el acto absolutamente simulado no existe consentimiento, el acuerdo de voluntades está ausente; el sujeto no quiere vender ni su contraparte comprar, podrán estar de acuerdo en - fingir la figura pero no es tal acuerdo al que el ordenamiento

jurídico otorga su reconocimiento y validez.

El fenómeno se vuelve a repetir en la simulación relativa por lo que hace al acto ficticio, en tanto que el acto real se rá plenamente válido siempre que no haya ley que disponga lo contrario, tal y como lo establece el artículo 2128 del Código Civil para el Distrito Federal.

Así pues por lo que toca a los efectos, dada la falta de consentimiento, debe decirse que ninguno se produce y ello de conformidad con lo que expone nuestro código y la doctrina.

Nuestro código dice textualmente en su artículo 1794:

"Para la existencia del contrato se requiere:

I. Consentimiento..."

Asimismo el artículo 2224 del mismo ordenamiento establece:

"El acto jurídico inexistente por la falta de consentimiento... no producirá efecto legal alguno".

Para finalizar por lo que se refiere a los efectos pode--

mos citar a Colín et Capitant:

"La acción sobre la declaración de simulación no es, -
pues, ni una acción de nulidad, ni una acción de reparación -
del perjuicio. Es una acción sobre declaración de inexisten --
cia". (6)

De lo anterior podemos concluir que quien se vea afectado
por un acto simulado deberá solicitar la declaración de inexistencia
solución por demás acorde con nuestro sistema de derecho
civil, en virtud de que tal declaración, como lo establece
el propio artículo 2224 del Código Civil para el Distrito Federal,
puede invocarse por todo interesado, lo que equivale a reconocer,
inclusive a los terceros perjudicados con el acto, su
derecho a obtener tal declaración.

Por lo que se refiere a terceros de buena fe hay que dist
tinguir si la cosa o derecho objeto del acto simulado les ha -
sido conferidos a título oneroso o no; en el primer caso declara
rada la inexistencia del acto simulado habrá lugar a la restit
tución de la cosa, en tanto que en el segundo supuesto no asist
te el derecho de reclamar el bien.

Lo anterior ha sido establecido correctamente, según -

(6) Colín et Capitant, Tomo II, Núm. 271, Pág. 258.

nuestra opinión, por el artículo 2184 del Código Civil para el Distrito Federal. Solamente cabría hacer una pequeña crítica - en el sentido de que tal precepto hace referencia al concepto de nulidad en lugar de al de inexistencia, debiendo haber sido éste el término escogido por el legislador toda vez que como - hemos asentado, en la simulación al no haber consentimiento se produce una inexistencia y no una nulidad.

C. CONCEPTO DE HIPOTESIS DE INCIDENCIA TRIBUTARIA

La hipótesis normativa en la teoría general del derecho - tal y como la concibió Kelsen reviste una importancia relevante, por lo que se refiere al Derecho Tributario. Según ese sistema, que se apoya en los principios que sustenta la ciencia - de la lógica, los efectos jurídicos de la norma se producen al igual que las conclusiones de cualquier razonamiento lógico de contenido verdadero y estructura correcta.

La obligación tributaria se produce siempre en virtud de una situación hipotética prevista en la ley, de cuya realización en el campo de los hechos, depende el nacimiento de una - obligación a cargo de aquellos que han sido los sujetos que se han colocado bajo la hipótesis mencionada.

Es importante distinguir entre la hipótesis contemplada - en la norma y el hecho que tiene verificativo a causa de una -

conducta realizada en un tiempo y lugar determinados llevada a cabo por uno o varios individuos.

La hipótesis de incidencia participa de la naturaleza de un concepto a la manera de una representación mental de la realidad, pero a su vez es un concepto legal con lo que queremos decir según palabras de Ataliba "que por definición es una manifestación legislativa, -dado que está contenida en un enunciado legal-".

A esta categoría mental, a esa descripción de una situación abstracta de carácter conceptual se le designa en materia tributaria con el nombre de hipótesis de incidencia tributaria.

De tal hipótesis de incidencia tributaria debemos distinguir el hecho o acto que tiene lugar con motivo de una conducta, de una modificación de la realidad, mismo que recibe el nombre en la ciencia de los impuestos de "hecho generador".

Ahora bien habrá que decir que la hipótesis de incidencia tributaria, considerada como concepto, como descripción legislativa, puede contener en su descripción presupuestos que constituyan actos o negocios que pertenecen a la ciencia jurídica según ramas del derecho distintos del ordenamiento tributario.

Una compraventa, un arrendamiento, el otorgamiento de una concesión administrativa, la amortización de acciones de una sociedad, la cesión de tales títulos, el pago de honorarios de rivados de un contrato de prestación de servicios profesionales, la adquisición de bienes y derechos por vía sucesoria, la constitución de una hipoteca, el reparto de dividendos en una sociedad, son figuras jurídicas que en las respectivas ramas del derecho a las que pertenecen producen un status jurídico y una serie de efectos de derecho previstos y sancionados por el ordenamiento legal que ha dado nacimiento a tales instituciones.

En una inmensidad de casos el ordenamiento tributario a través de sus diversas hipótesis de incidencia, ha incluido co mo uno de los elementos de estas hipótesis a dichas figuras ju rídicas que por su naturaleza forman parte del derecho civil, mercantil, administrativo, etc.

Según las distintas clasificaciones que de los presupuestos -de las hipótesis de incidencia tributaria- ha elaborado la doctrina, Sáinz de Bujanda refiriéndose a la que las ordena según su complejidad en presupuestos simples y complejos, ha dicho:

"Son presupuestos simples -dice el autor- aquellos que consisten en un acto o negocio jurídico, en un estado, situa--

ción o cualidad de una persona, en un acto de naturaleza jurídica, o en la mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas". (7)

Comentando al autor dice Sergio Francisco de la Garza:

"Ejemplo de un hecho imponible simple son: resultar heredero en una sucesión gravada; celebrar un contrato de compraventa de inmuebles para la ley del Impuesto sobre Adquisición de Bienes Inmuebles u obtener una utilidad al realizar un acto aislado de comercio para la ley del Impuesto sobre la Renta". (8)

Continúa diciendo Sáinz de Bujanda refiriéndose a los presupuestos complejos: "Son aquellos acontecimientos, generalmente de consistencia económica, que sólo pueden llegar a producirse considerando como una unidad teleológica objetiva, según la expresión de Bracci, una multiplicidad de hechos reunidos. En esta hipótesis quedan comprendidos aquellos hechos imponibles cuyos elementos componentes se producen e integran progresivamente en el tiempo". (9)

(7) Sáinz de Bujanda, Fernando, Análisis Jurídico del Hecho Imponible, en RDFHP, Vol. I, Pág. 60.

(8) Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Pág. 46, Porrúa, 1988.

(9) Sáinz de Bujanda, Fernando, Análisis Jurídico del Hecho Imponible, RDFHP, Vol. I, Pág. 60.

Como vemos Sáinz de Bujanda ha dejado entrever en el desarrollo de su explicación acerca de los presupuestos simples el punto a donde queremos enfocar nuestra atención: El hecho de - que existen presupuestos hipotéticos, -hipótesis de incidencia tributaria-, que contienen como elemento objetivo "un acto o -negocio jurídico".

Aunque el autor citado ha reducido prácticamente a hechos de naturaleza económica el conjunto de sucesos que persigue el presupuesto complejo, no debemos dejar de reconocer que aún en esta clase pueden quedar comprendidos actos o negocios jurídicos, que si bien por su aislada realización no dan lugar al nacimiento de una obligación tributaria, si pueden llegar a modificar en términos numéricos la base final sobre la que deba - calcularse el tributo, cual sería el caso del Impuesto al Valor Agregado de un ejercicio determinado.

Tomemos ahora la síntesis que nos ofrece De la Garza respecto de las diversas clases de supuestos que según Sáinz de Bujanda pueden asumir el carácter de hecho como elemento de la hipótesis de incidencia:

"1. Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias, y transformado consiguiente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo;

2. Un acto o negocio jurídico, tipificado por el derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en hecho imponible por obra de la ley tributaria;

3. El estado, situación o cualidad de una persona;

4. La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específica jurídica; y

5. La mera titularidad de ciertos tipos de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular". (10)

El punto número dos de la anterior enumeración viene a confirmar de nueva cuenta el punto a partir del cual estamos en condiciones de tratar abiertamente el debate esencial de este capítulo: el negocio jurídico como elemento material contenido en la hipótesis de incidencia tributaria, y la simulación de tales negocios cara a los efectos que atribuye la ley impositiva a esos negocios en cuanto que son hechos imponibles.

D. EL NACIMIENTO DE EFECTOS JURIDICOS EN MATERIA CIVIL

En materia de derecho civil los efectos del acto jurídico

(10) De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Pág. 421, Porrúa, 1988.

se producen por la inexorable conjugación de dos elementos: la voluntad y la ley.

Bonnecase, el más ilustre tratadista en esta materia, ha descrito con su teoría de la situación jurídica abstracta y la situación jurídica concreta que los efectos del acto no pueden atribuirse ni exclusivamente a la voluntad de las partes ni exclusivamente a la fuerza de la ley.

Así como es necesario que se exteriorice la voluntad del sujeto, también lo es que dicha voluntad esté contemplada en una norma, situación jurídica abstracta, que sancione la conducta con los efectos que la misma ha previsto. Ni una disposición legal, ni el movimiento volitivo exteriorizado pueden por sí provocar los efectos del acto jurídico; es necesario una norma general en la cual quede comprendido el acto concreto - llevado a cabo por el sujeto.

"Se distingue la situación jurídica abstracta y la situación jurídica concreta... Desde que se dicta una regla de derecho, engendra de pleno derecho, una o varias situaciones jurídicas abstractas. Tomadas en sí mismas, consideradas objetivamente, se podría decir que no son otra cosa que las categorías o cuadros sociales creados por la ley, y en los cuales no entran o no son susceptibles de entrar sino aquellas que reunan

ciertas condiciones... La situación jurídica abstracta se caracteriza por estar desprovista de consecuencias prácticas para sus beneficiarios... En tanto que la situación jurídica abstracta es una simple manera de ser teórica, una vocación, se podría decir, para beneficiarse eventualmente con una ley, la situación jurídica concreta es una realidad positiva. Es la ley funcionando verdaderamente en provecho de una persona determinada. Como lo revela la definición de la situación jurídica concreta, esta tiene en su base un acto jurídico o un hecho jurídico que ha puesto en movimiento la ley de que se trate".

(11)

Mercadé había ya de alguna forma establecido algunas ideas que utilizaría Bonnacase para la elaboración de tal postura: "La obligación proviene: primero del contrato y de la ley..." (12)

Vale la pena anotar en este apartado cual es el papel de la forma en el nacimiento de los actos jurídicos.

Bonnacase en su Tratado Elemental de Derecho Civil plantea un problema de su tiempo, que en nuestra opinión sigue teniendo relevancia en nuestro sistema jurídico.

(11) Bonnacase, suppl., Tomo II, Núms., 17, 18 y 19.

(12) Explication théorique et pratique du Code Napoléon, Tomo V, Pág. 249.

El civilista francés puso especial atención en el hecho - de determinar hasta que punto la voluntad de las partes se podía sustraer al imperativo de la forma para la validez del acto jurídico.

El autor galo menciona que la regla de que los contratos son consensuales y sólo por excepción solemnes, no tiene mucho fundamento, pues en realidad se aprecia una tendencia a exigir el cumplimiento de formalidades. Bonnecase explica que el formalismo tiene un significado preciso, es un concepto concreto, y para ello hace referencia a Ihering quien distingue lo que es un acto formal de una simple exigencia de forma. "El acto formal -dice el autor en su obra El Espíritu del Derecho Romano- puede definirse como el acto en el cual la inobservancia de la forma prescrita para la manifestación de la voluntad, reacciona sobre el mismo". (13)

Con esto quiere decir el autor, explica Bonnecase, que un acto formal no es aquel en que la ley impone alguna restricción o exigencia a la voluntad en su manera de manifestarse, cual sería un aspecto de tiempo o de lugar, sino que el acto formal es aquel en que la existencia del mismo está dependiendo de una sujeción a la forma prescrita; la voluntad debe manifestarse en una forma determinada para poder existir.

(13) Von Ihering, L'esprit du droit romain, Segunda Edición, 1880, Tomo III, Pág. 156.

Este formalismo tiene un aspecto absoluto en el derecho romano clásico. El formalismo romano explica muy bien lo que apunta el autor francés.

El derecho romano consideraba que la voluntad era impotente por sí misma para crear obligaciones.

Es tanto el peso de la forma que no se entendía como una manera de expresar la voluntad simplemente, sino más bien como un rito sacramental e inmutable. El predominio de la forma o solemnidad sobre la voluntad es palpable, y aunque no llegó a suplantarse aquélla a ésta, sí por lo menos se advierte que la forma sacramental sustituye la integridad y los móviles de la voluntad.

Con ello queremos indicar que cumplida la formalidad requerida no cabía poner en tela de juicio la integridad de lo contenido en la voluntad, es decir, es improcedente alegar por ejemplo un error sobre la sustancia.

Tal vez la muestra más patente de este formalismo la podemos ubicar en la figura de la stipulatio.

Los contratos abstractos eran precisamente formas de engendrar obligaciones mediante la celebración de una solemnidad en donde no es necesario siquiera hacer referencia a la causa

de la stipulatio.

En el momento en que el interpelado respondía afirmativamente "spondo" a la pregunta formulada, desde ese momento quedaba obligado por virtud de haber cumplido con el ritual que - además exigía un orden concreto en las palabras. En consecuencia no importa que el obligado responda a una causa, que la - causa sea lícita o bien responda bajo el imperio de la violencia, el dolo o el error.

Naturalmente con el tiempo el concepto romano sufrió algunas modificaciones tal como lo expone Capitant: "En resumen, - el concepto del fin perseguido por los contratantes, o de una manera más amplia, por cualquiera que se obligue voluntariamente, se introdujo en el Derecho Romano como un correctivo necesario al sistema de los actos abstractos. Después se desarrolló en él a medida que el papel de la voluntad llegaba a ser - más grande sin tomar nunca, no obstante, la preponderante función que desempeña en la técnica jurídica moderna, puesto que jamás los jurisconsultos romanos, que empleaban poco el procedimiento de la construcción jurídica, sistematizaron este concepto". (14)

(14) De la causa de las Obligaciones, 1923, Capitant, Pág. 112

Finalmente Julien Bonnecase nos explica como hay un formalismo moderno mucho más atenuado que exige el cumplimiento de determinadas formas para actos solemnes y formales.

En la actualidad, revive el interés de la legislación por dotar de formalidad a los actos jurídicos y aunque en algunos casos, esas formalidades llegan a convertirse en requisito de existencia, como en el caso del testamento ológrafo, Bonnecase explica claramente que hay una diferencia entre este formalismo resurgiente y los anteriores, que estriba en el hecho de que la formalidad actual no llega a suplir la deficiencia o la ausencia de las condiciones de fondo en un acto, concretamente de la voluntad, lo cual no significa que sea únicamente cuestión de prueba como lo sostuvo Larómbiere en su tratado de las obligaciones.

E. LA PRODUCCION DE EFECTOS EN MATERIA TRIBUTARIA

Muy distinto es el mecanismo que opera en materia de impuestos. Los efectos, la obligación tributaria tiene como única causa eficiente a la ley. La voluntad de los sujetos obligados a pagar contribuciones queda al margen de la causa eficiente que provoca el vínculo jurídico. Aquí por el contrario es la sola realización de los hechos, sin intervención alguna de la voluntad, la que provoca la sujeción a la norma. Es así co-

mo se explica que los tratadistas den siempre al elemento material de la hipótesis el carácter de hecho.

Transcribamos al respecto lo que dice Vicente Arche de los hechos imponibles: "pueden ser de la más diversa naturaleza, se engloban todos en un concepto único, o lo que es lo mismo, la ley tributaria, cualquiera que sea su naturaleza intrínseca, los considera siempre como un hecho, como el simple presupuesto de hecho, -y la expresión alcanza ahora todo su significado- de la obligación. Trataremos de aclarar con algún ejemplo las palabras anteriores. En los impuestos, los hechos imponibles son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos, como la percepción de una renta, o incluso negocios jurídicos. Todos estos presupuestos dan lugar a una obligación y, sin embargo, son distintos entre sí. La causa radica en que la norma tributaria no ve en ellos sino simples hechos capaces o aptos para constituir el presupuesto de la obligación, no considera la distinta naturaleza del hecho, sino que los agrupa todos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho.

Después naturalmente y por razones de organización financiera, es preciso distinguir los diversos tributos y crear varias categorías, pero en esta función el ente público impositor se ve determinado solamente por razones de tipo estructu--

ral". (15)

Jarach recalca la naturaleza del negocio jurídico contemplado en la hipótesis: "cuando en el derecho privado se dice - que una relación jurídica tiene como presupuesto un negocio, - se quiere afirmar que la ley reconoce una manifestación de la voluntad como fuente de la relación jurídica. Es decir, que - desde el punto de vista de la causalidad jurídica, la manifestación de voluntad aparece como la causa de la existencia de - la relación jurídica, aunque no todos los efectos hayan sido - queridos por las partes, sino que derivan de la ley misma, en el caso de que se verifique la manifestación de voluntad. En - el derecho tributario, por el contrario, también en los impuestos que tienen su presupuesto en una relación jurídica derivada de un negocio y de los cuales se dice comúnmente que tienen como presupuesto un negocio jurídico, los efectos tributarios nunca son efectos de la voluntad de las partes, sino exclusivamente de la ley... En el Derecho Tributario por el contrario, la relación tributaria nunca puede ser atribuida a la voluntad de las partes... Hay, en otros términos, un hiato entre presupuesto de hecho y relación tributaria, porque ellos, según la lógica jurídica, no están vinculados como causa y efecto; el - presupuesto es solamente presupuesto, mientras que la relación

(15) Vicente-Arche, Domingo, Consideraciones sobre El Hecho Imponible, RDFHP, Número 39, Pág. 550.

encuentra su fuente únicamente en la voluntad de la ley. Este hiato no existe entre presupuesto de hecho y relación contractual privada, porque ésta tiene como fuente a aquél, aunque algunos de los efectos del negocio queridos por la ley, hayan sido queridos o no por las partes. El mismo presupuesto de hecho, la manifestación de la voluntad en un caso es fuente y en otro simple presupuesto de una relación jurídica. En el primer caso, la manifestación de la voluntad es técnicamente un negocio jurídico; en el segundo no. Por esto se puede decir, que según la terminología convencional, que algunos impuestos tienen como presupuesto un negocio jurídico; pero desde el punto de vista dogmático, aquí no se trata de negocio porque la ley no atribuye a la manifestación de la voluntad de las partes sino únicamente a sí misma el poder de crear efectos tributarios". (16)

Comprendido lo anterior pasemos a analizar que sucede cuando un negocio jurídico, contemplado como presupuesto en la hipótesis de incidencia ha sido simulado por las partes que en él intervinieron.

F. LA SECRETARIA DE HACIENDA ANTE LA ACCION DE SIMULACION

Es necesario que aclaremos aquí que por razones de método

(16) Jarach, D., El Hecho Imponible, Pág. 65-57.

logía el problema a tratarse en este apartado será analizado al margen de cualquier cuestión de índole penal que pudiera incidir conjuntamente con la simple determinación de créditos fiscales. En otras palabras, si la simulación de un negocio jurídico puede dar lugar a la determinación de créditos y al ejercicio de la acción penal en contra del contribuyente, en este capítulo sólo nos interesa la primera parte, es decir la simulación como origen de un crédito.

En nuestro sistema tributario la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está investida de una serie de facultades que le son atribuidas por la ley, especialmente por el Código Fiscal de la Federación y su reglamento correspondiente.

Dentro de estas facultades, comprendidas en el título tercero del Código Fiscal de la Federación, se encuentran las referentes a la determinación presuntiva de la utilidad fiscal. Según se puede apreciar en las disposiciones del Código citado; la determinación presuntiva puede tener lugar dentro o fuera de una visita domiciliaria según se infiere de la lectura de los artículos 55 y 58 del ordenamiento tributario mencionado. Pero en ambos casos, es decir haya o no una visita domiciliaria de por medio, la procedencia de la determinación presuntiva de la utilidad fiscal está condicionada a una serie de presupuestos que señala el propio artículo 55 del Código Federal Tributario.

Dichos presupuestos o condicionantes para la procedencia de una determinación presuntiva en la mayoría de los casos no concretizan otra cosa que la sanción a irregularidades en el cumplimiento de obligaciones establecidas por distintos preceptos del mismo Código, de otras leyes especiales e incluso de los reglamentos de ambos tipos de ordenamientos impositivos.

Tales irregularidades en el cumplimiento de disposiciones fiscales han sido interpretadas por el legislador como un indicio o presunción en contra del contribuyente, en el sentido de que su conducta, al apartarse del cumplimiento de tales disposiciones puede dar lugar a la omisión del pago cabal a que está obligado el contribuyente, haciéndose necesario en consecuencia un procedimiento para indagar si efectivamente el incumplimiento de las disposiciones tuteladas en los presupuestos de procedencia ha acarreado la omisión en el pago de impuestos al haberse calculado dicho pago en una utilidad distinta de la realmente obtenida.

De esta suerte podemos descifrar algunas de las disposiciones tuteladas en los presupuestos de determinación presuntiva mismas que nos servirán como ejemplo de lo que hemos venido exponiendo:

La fracción I del artículo 55 del Código Fiscal de la -

Federación establece que procede la determinación presuntiva - de utilidad fiscal así como de los actos o actividades por lo que se deban pagar contribuciones cuando el contribuyente se - oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las faculta des de comprobación de las autoridades fiscales. En este caso es el artículo 42 del Código Fiscal la disposición legal que - es custodiada y según la cual el contribuyente está obligado a permitir el ejercicio de las facultades de comprobación a la - Secretaría de Hacienda.

La misma fracción I posibilita la determinación presuntiva en el caso de que el contribuyente no haya presentado la de claración del ejercicio de cualquier contribución al momento - en que se inicien las facultades de comprobación de la Secreta ría de Hacienda, sin perjuicio de recordar que entre el inicio de las facultades de comprobación y la fecha en que se hubiera vencido el plazo para la presentación de la declaración debe - mediar el plazo de un mes para la procedencia de la determina - ción. En este caso las disposiciones cuyo incumplimiento tute - la el presupuesto de procedencia son todas las referente a la obligación que tienen los contribuyentes de presentar declara - ciones.

De todos los presupuestos de procedencia para la determi - nación presuntiva de la utilidad fiscal que son contemplados - por el artículo 55 del Código Tributario Federal, nos parece -

que es el contenido en el inciso b de la fracción III de dicho artículo en el que pueden englobarse los casos de simulación - de actos o negocios jurídicos que hayan sido considerados por las leyes fiscales como elemento objetivo de alguna hipótesis de incidencia tributaria.

Dicho inciso establece que procederá la determinación presuntiva cuando se dé la siguiente irregularidad:

"El registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos".

A diferencia de la mayoría de las demás causales de procedencia contempladas en el artículo 55, que parecen hacer referencia principalmente al incumplimiento de disposiciones fiscales referentes a presentación de declaraciones, a la permisión del ejercicio de las facultades de comprobación, a la presentación de documentos y a la manera en que se ha de llevar la contabilidad, el inciso b) de la fracción III, por contra parece haber sancionado más bien la realidad de los actos y operaciones que el mero cumplimiento de una disposición legal.

EL supuesto de la fracción III, inciso b), habla de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos. Como hemos apuntado anteriormente la simulación consiste en aparentar un acto o negocio jurídico que no existe en la realidad, o -

bien, invertir a un acto de una falsa apariencia que oculte su verdadero carácter.

La ratio legis de la fracción que comentamos radica en el hecho de que el registro de actos simulados tiene como principal efecto una disminución de la utilidad fiscal que en última instancia causa perjuicio al fisco federal.

G. OPINION DE LA DOCTRINA EN CUANTO A LA ANULABILIDAD DEL ACTO INSITO EN LA HIPOTESIS DE INCIDENCIA

La doctrina ha estudiado el problema que se puede suscitar en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria cuando ésta depende de un negocio jurídico afecto de nulidad. La opinión preponderante al respecto puede ser tomada de las siguientes palabras de Araujo Falcao:

"...al derecho tributario interesa primordialmente la relación económica, no importa para la configuración del hecho - generador la circunstancia de que consista, concretamente, en un acto o negocio jurídico afectado de nulidad o anulabilidad, toda vez que se produzcan los efectos económicos". (17)

(17) Araujo, Falcao, A., El Hecho Generador, Pág. 54.

De ello se sigue que la obligación tributaria queda incólume no obstante la nulidad o anulabilidad del negocio, toda vez que siempre que se produzcan los efectos económicos en el caso del registro de negocios simulados, efectos que se concretan en la disminución de la utilidad fiscal, es indiferente si el negocio ha sido declarado o no inexistente, en virtud de que el elemento esencial es como dijimos el efecto económico.

De ahí que se concluya según este principio doctrinario y según el texto de la fracción III, inciso b, del artículo 55 - del Código Fiscal de la Federación, que no es necesario para la determinación de créditos fiscales a cargo del contribuyente que se declare la inexistencia de un acto simulado cuyo registro contable ha modificado la utilidad fiscal del contribuyente. Siempre que a juicio de la Secretaría de Hacienda el acto no haya sido real procederá la determinación presuntiva.

H. LA CONTROVERSIA DEL ACTO SIMULADO ANTE EL TFF

En contra de los créditos fincados como resultado de una determinación presuntiva de la utilidad fiscal el contribuyente podrá demandar la nulidad de la resolución dictada por la Secretaría de Hacienda mediante el juicio contencioso administrativo.

Si bien en una multitud de casos el registro contable de

operaciones simuladas no supone más que el hecho de implementar documentos tales como facturas, comprobantes de pago o recibos, cuya objeción en tanto que son documentos privados no reviste mayor problema para la Procuraduría Fiscal de la Federación, habrá en cambio situaciones en que debido a la naturaleza del acto simulado el registro asentado tenga como soporte documentos de carácter público que sin duda el contribuyente podrá ofrecer con una mayor eficacia probatoria en la demanda mediante la cual combata los créditos que se le han fincado.

Pongamos el siguiente ejemplo:

La sociedad "X" preve que tendrá una utilidad fiscal bastante elevada. A la vez la sociedad "Y", perteneciente al mismo grupo de interés que la primera, acuerda con ésta la celebración de un contrato de transferencia de tecnología simulado.

En el caso, la sociedad "X" tomará el papel de receptora de la tecnología a la vez que "Y" el de proveedora.

La sociedad "X" pagará una cantidad, discretamente elevada, que en los términos del artículo 24, fracción XI de la LISR podrá deducir en su oportunidad.

La utilidad de "X" se ve disminuída en una cantidad que -

eventualmente se hubiera gravado con la tasa del 35%. Por su parte a esa misma cantidad se le aplica una tasa del 15% que quedará a cargo de la proveedora en los términos del artículo 156 de la LISR.

Las partes celebran el contrato, llevan a cabo su registro en la Dirección General de Desarrollo Tecnológico y en fin implementan cuanta documentación sea necesaria para la apariencia del acto simulado. Se asientan los movimientos contables correctamente y el resultado final es un ahorro del 20% en el pago del impuesto que al final de cuentas aprovechará al mismo grupo de interés.

En el caso resulta claro que el servicio no se ha prestado, el acto es simulado y sin embargo podría parecer que el Tribunal Fiscal de la Federación difícilmente podrá restar dentro del juicio contencioso administrativo, fuerza probatorio a documentos de carácter público como lo es en el ejemplo la respectiva constancia de inscripción, en la cual la autoridad administrativa ha avalado el apego del negocio a la correspondiente ley de transferencia de tecnología.

En nuestro ejemplo se produjo el fenómeno o efecto económico: la reducción de la utilidad. Sin embargo debemos tomar en cuenta que dicha reducción, así como puede ser hecha efectivamente en perjuicio del fisco puede también quedar dentro de

un programa válido y legal de planeación fiscal, siendo en consecuencia totalmente justificable.

La diferencia en uno y otro caso está dada por la reali--dad de la prestación del servicio.

En este sentido pensamos que el Tribunal Fiscal de la Fe--deración debe tener como criterio que en los casos de proba --bles simulaciones que hayan dado lugar al nacimiento de crédi--tos por la vía de la determinación presuntiva, los documentos públicos no son el medio idóneo para determinar si efectivamente se prestó el servicio, la compra o el gasto. La naturaleza del problema conduce a que la realidad de los actos se resuelva a la luz de la operatividad de los mismos. Así por ejemplo la veracidad de una compra de mercancía debe ser dilucidada no por virtud de la factura sino de inventarios físicos realiza--dos en el transcurso del juicio. La realidad de la prestación de asistencia técnica verificada en función no de la constan--cia de inscripción sino de la inspección de las mejoras o modificaciones hechas al proceso de que se trate, a las fechas de adquisición del equipo, etc.

Sin embargo aunque tal tipo de solución nos parece el más óptimo pensamos que el planteamiento de la Procuraduría Fiscal de la Federación difícilmente discurrirá por tales causas para hechar abajo los extremos acreditables con las documentales púu

blicas que aporte el contribuyente. Sostenemos tal posición da
do que la autoridad tiene en sus manos en el caso de simulacio
nes la acción penal en contra del contribuyente por defrauda--
ción fiscal, que sin duda resulta un medio de presión más efi-
caz para obligar al pago.

CAPITULO II

CRITICA DE LA TIPOLOGIA QUE ENCUADRA LA SIMULACION FISCAL,
CONTENIDA EN EL CODIGO FISCAL, ARTICULO 109 FRACCION IV

I. IMPORTANCIA DE LA DOGMATICA

El autor Gimbernat Ordeig al mencionar la necesidad de - sostener la elaboración de normas penales en una dogmática jurídico-penal, -entendiendo ésta como la ciencia de los presupuestos esenciales del derecho, según palabras de Gerhardt - Husserl- ha dicho lo siguiente:

"...porque una ciencia desarrollada del derecho penal es la que hace posible controlar los tipos penales, porque la pena es un medio necesario y terrible de política social, porque el derecho penal se nos impone como una realidad no objetable, por todo ello: la dogmática jurídico-penal tiene un futuro".

(18)

Nuestro propósito al citar las palabras anteriores es únicamente resaltar la importancia que tiene sustentar la elabora

(18) Gimbernat Ordeig, Enrique, Estudios de Derecho Penal, 2a. Edición, Madrid, Pág. 126-127.

ción de normas penales en general y de las que atañen al derecho penal en especial sobre una dogmática jurídica. Sin ella - la elaboración de normas no lograría eficazmente su fin, pues la existencia de un sistema y de unos presupuestos rectores - obedece a un principio de orden.

II. LA FUNCION DEL TIPO PENAL. LA EXHAUSTIVIDAD DEL MISMO

En primer término habremos de señalar con palabras del - doctor Márquez Piñero que "el principio de legalidad erige al tipo en protagonista principal del delito".

Hans Welzel, nos dice "que la pretensión del ordenamiento jurídico es sancionar con penas las conductas intolerables para la vida comunitaria y que podría hacerlo con una disposi -- ción suprema, muy general, así: el que se comporte de un modo gravemente contrario a la comunidad será castigado, en la medi da de su culpabilidad, con una pena permitida. Podría formular se también, de un modo más moderno: el que infrinja culpable-- mente los principios fundamentales del orden social... será - castigado". (19)

Zaffaroni recalca la necesidad de que exista un tipo pe-- nal pues sólo en base a él estaremos en condiciones de saber -

(19) Welzel, Hans, Derecho Penal y Alemán. Parte General, Pág. 74-76.

que es un delito; en otras palabras el autor condiciona la delictuosidad de la conducta a su tipicidad. (20)

El tipo contiene una conducta prohibida, es continente de una materia de prohibición, y tal materia debe quedar relatada de forma que sea objetiva y no deje lugar a dudas.

"Para el Derecho Penal tiene una especial importancia el que se concrete el contenido de la prohibición; pues sólo a esa especificación concreta de la materia de la prohibición se satisface la exigencia del principio nulla poena sine lege. De ahí, el derecho penal tiene que cuidar, la descripción objetiva, lo más exacta posible, de su modelo de conducta negativa". (21)

Welzel describe el tipo como la materia de la prohibición de las disposiciones penales; es la descripción objetiva y material de la conducta prohibida, que ha de llevarse a cabo con esmero cualificado en el derecho penal. Es una figura conceptual que describe mediante conceptos formas posibles de conducta humana.

Welzel señala que el tipo no puede ser una descripción am

(20) Zaffaroni, Eugenio Raúl, Teoría del Delito, Buenos Aires, Editar, 1973, Pág. 171.

(21) Welzel, Hans, Op. Cit. Supra, Pág. 27, en su comienzo.

bigua, genérica, pues ello impediría ubicar y reconocer qué - conductas en particular están prohibidas.

La consecuencia de ello es la exhaustividad en las normas descriptivas de conductas antisociales; en ocasiones bastarán pocas palabras para redactar el tipo, pero en tantas más elaborar una norma modelo supondrá hechar mano de muchos vocablos y términos que definan características específicas concomitantes a una conducta humana.

En cuanto a la exhaustividad de la que hemos hablado ut - supra el mismo Welzel viene en nuestro apoyo: "El principio - constitucional de que la punibilidad de un hecho tiene que estar determinada por la ley antes de su comisión, se asienta sobre la idea de que la ley misma tiene que describir de un modo exhaustivo la materia de la prohibición, mediante la indica -- ción de las diversas características de la conducta delictiva. No todos los tipos -agrega- satisfacen este ideal de descrip -- ción exhaustiva, o de tipos cerrados". (22)

De lo anterior advertimos así que la función del tipo es - triba en reportar a los distintos sujetos de una colectividad las conductas antisociales, que por su desvalor, la autoridad ha considerado dignas de castigo. Asimismo se comprende que la materia de la prohibición deba quedar descrita en el tipo de -

(22) Welzel, Hans, Op. Cit. Supra. Pág. 29.

forma clara mediante una enumeración exhaustiva de los componentes de la conducta punible.

III. JUSTIFICACION DE ALGUNOS TIPOS QUE NO REUNEN LAS CARACTERISTICAS DE EXHAUSTIVIDAD

Continúa diciendo Welzel que en muchas ocasiones encontramos tipos en los que el legislador ha descrito sólo una parte de los caracteres del mismo, de tal suerte que reserva al Juez la labor de completar la parte que falta, al indicarle sólo el criterio con arreglo al cual ha de emprender la tarea de complementación. Estos tipos "abiertos" dice Welzel los encontraremos principalmente entre los delitos culposos y en los delitos impropios de omisión. Según el autor alemán en los delitos culposos, en general, sólo está legalmente descrito el resultado (la lesión del bien jurídico tutelado); por contra la acción prohibida tiene que ser establecida por el juez de acuerdo al criterio de la infracción, "del cuidado debido en el ámbito de relación".

En los delitos impropios de omisión se deja abierto el ámbito de autoría y tiene que ser completado por el juez mediante el criterio de la "posición de garante".

Como hemos apuntado para Welzel existen tipos cerrados y tipos abiertos. Entendemos por los primeros aquellos en que se

ha descrito en forma cabal, clara y exhaustiva una conducta - prohibida y un resultado que le sucede.

Por contra serán tipos abiertos aquellos en los cuales la descripción legal ha omitido alguno de dichos elementos.

Hemos de recordar que en esta conceptualización Welzel ha puesto de manifiesto que los tipos abiertos, como ya apunta -- mos, están dirigidos a delitos culposos, deben estar dirigidos a tal clase de delitos.

La razón de ello estriba en que en los delitos culposos - la imprevisión o la actividad psíquica del sujeto, no requie-- ren en él un acto de conocimiento, un acto por virtud del cual el agente conozca y quiera las circunstancias y el resultado - de su acción, cual sucede en los delitos dolosos. En estos, - por el contrario, al ser necesario ese acto de conocimiento y aceptación se precisa de una conducta que revele dicho conoci-- miento tal y como lo explica Zaffaroni: "...el conocimiento se revela en la dirección final de la conducta". (23)

Las palabras anteriores del autor sintetizan que efectivamente como en los delitos dolosos es necesario el conocimiento

(23) Zaffaroni, Eugenio Raúl, Teoría del Delito, Buenos Aires, Editar, Pág. 266.

y aceptación de las circunstancias y del resultado, el tipo no puede prescindir de la conducta sin perjuicio de dejar ocultas las circunstancias que le acompañan y cuyo conocimiento y aceptación son un requisito para la verdadera tipicidad.

Por ello es comprensible que en los delitos culposos se pueda prescindir de uno de los elementos, la conducta, y por ende, que el tipo que los engloba pueda quedar elaborado bajo la forma del tipo abierto.

En cambio difícilmente se puede justificar que un delito doloso quede comprendido bajo la forma de un tipo abierto toda vez que la falta de una conducta descrita dificultaría la ubicación de una acción intencional, así como la falta de un resultado provocaría la ausencia del fin, del elemento al cual ha tendido la voluntad. Por ello los autores finalistas refieren la conducta en los delitos dolosos a la intencionalidad y el resultado al objeto buscado por el agente.

Si hemos tomado como base doctrinal para el desarrollo de este apartado la teoría elaborada por Welzel, ello responde a que nuestro legislador ha adoptado primordialmente los conceptos de la escuela finalista que fundara el autor alemán, principalmente en lo que toca a la teoría del dolo, que como hemos visto juega un papel definitivo en orden a la configuración del tipo según su exhaustividad.

Así lo confirman las palabras del maestro Márquez Piñero: "Cabría preguntarse si la descripción del legislador, en cuanto al dolo, supone la afiliación de ésta a alguna de las sistemáticas doctrinales en presencia... Personalmente estimamos - que, sin una ruptura estridente con el causalismo, el concepto legal mexicano se manifiesta como pasado por el tamiz finalista; hay un evidente regusto de finalismo..." (24)

IV. ANALISIS DEL TIPO CONSIGNADO EN LA FRACCION IV DEL ARTICULO 109 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

El texto del artículo 109 fracción IV del Código Fiscal - de la Federación dice textualmente:

"Será castigado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien:

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

A su vez dice el artículo 108 del mismo ordenamiento en - lo conducente:

(24) Márquez Piñero, Rafael, Derecho Penal, Parte General, 1a. Ed., Pág. 266, Trillas.

"El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de 500 veces el salario; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión".

La fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación visto desde la perspectiva sistemática elaborada por Welzel sería un caso de tipo abierto y nosotros compartimos tal afirmación. Esta se sustenta en el hecho de que el tipo no contiene todos los elementos que configuran un tipo cerrado. Por un lado la conducta ha quedado definida en forma por demás ambigua, por otro no se puede decir que se haya incluido el resultado; pues es claro que el resultado material no es exigido, ya que no se exige puesta en peligro o daño potencial no puede considerarse como incluido por las razones que veremos en el apartado VII de este capítulo.

Según palabras de Millán González "este nuevo delito, es un delito de conducta (no de resultado). Pues el delito de simulación fiscal sanciona simplemente: "el propósito" de llevar a cabo un ilícito". (25)

(25) Millán González, Arturo, La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales, Pág. 177, 1a. Ed. PAC.

En primer término como hemos mencionado Welzel daba importancia relevante a la exhaustividad conceptual del tipo de forma tal que cuando dicha exhaustividad no se cumplía, la justificación única de ello estaba dada por el carácter culposo del delito o por el de los impropios de omisión.

El tipo que contempla la simulación fiscal, que así habremos de nombrarle en adelante al contenido en la fracción IV - del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, no obstante que es un tipo abierto pertenece a la clase de los delitos dolosos.

Resulta evidente que no podemos hablar de culpa en el delito de simulación fiscal donde el único propósito del sujeto está encaminado a lograr un lucro indebido en perjuicio del fisco federal. Aquí no cabe la imprevisión, el descuido, la duda, estamos frente a un tipo que presupone la existencia del dolo, es un delito doloso por excelencia. Habiendo tipicidad el delito es doloso. Diríamos con palabras del doctor Márquez Piñero "que se ensancha la noción del tipo". (26)

Son muchas las diferencias que existen entre las distin--

(26) Márquez Piñero, Rafael, El Tipo Penal, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Pág. 211, 1986.

tas conceptualizaciones que la doctrina ha elaborado en torno al dolo. El maestro Márquez Piñero expone magistralmente algunas de ellas, mismas que tomaremos para ilustrar de alguna forma los diversos causes doctrinales.

"La doctrina italiana establece la distinción entre dolo genérico y dolo específico. El genérico es un querer el resultado; el específico, desprendido de los tipos legales que hacen especial referencia a aspectos subjetivos, lo conciben como dirección específica de la voluntad diferente de la del dolo genérico. La teoría alemana, en esta cuestión, entiende estas exigencias subjetivas del tipo justamente como "elementos subjetivos del tipo" o "elementos subjetivos del injusto", independientemente del dolo".

"Cabe señalar que tanto itálicos como teutones inciden en el error de no contemplar la subjetividad en forma unitaria - sino fragmentada; lo que realmente es un artificio, porque la voluntad regulada por el legislador no es diferente de la existente en la vida real, y esta última nunca es voluntad fraccionada".

"La doctrina tradicional también clasifica el dolo en anterior, concomitante y subsiguiente, sin advertir que un delito es doloso únicamente cuando la actividad o inactividad son

concomitantes con la voluntad". (27)

Como dice el maestro, la voluntad recogida por el legislador no es diferente a la que se realiza en la vida real. Pero sea cual fuere la concepción de dolo que tomemos, en el tipo de simulación fiscal el dolo está contemplado como integrante del tipo, pues en el juicio valorativo del legislador resulta palpable que la materia de prohibición está dirigida al inmenso cúmulo de "recetarios de planeaciones fiscales", planeaciones que no pueden quedar dentro de la conducta culposa. Esta se da cuando "no se provee el cuidado posible y adecuado para no producir, o en su caso evitar la lesión del bien jurídico". (28) Simplemente no es comprensible que una asociación en participación con 50 asociados que a la vez son empleados del asociante, o un desdoblamiento de dividendos o un back to back - sean considerados como conductas culposas.

La fracción que nos ocupa no exige la existencia de un daño perpetrado a la Hacienda Pública, desde una dogmática sería el delito puede tener lugar sin mediar un menoscabo al patrimonio del fisco, luego la crítica según el sistema elaborado por Welzel no puede hacerse esperar por lo que se refiere a la predación del tipo.

(27) Márquez Piñero, Rafael, Op. Cit. Supra, Pág. 213.

(28) Islas, Olga y Ramírez, Elpidio, Lógica del Tipo, UNAM, Nota 337, Pág. 34, ab initio.

EL tipo consignado en el artículo 109, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, al representar una figura dolosa no debió haberse elaborado bajo la forma de un tipo abierto.

V. CRITICA AL TIPO DE SIMULACION FISCAL SEGUN LA CONDUCTA QUE SANCIONA

Según la teoría de las normas penales cabe realizar una crítica a la conducta descrita, para lo cual conviene apegarnos a conceptos propios del tipo.

La doctora Islas al tratar el tema de la conducta pone de manifiesto que la única conducta proscrita es la señalada en el tipo. Toda conducta que no coincida con la descripción del tipo quedaría al margen de la figura legal. Ello, dice la profesora, es una exigencia que deriva del objetivo último de la norma, a saber: el aseguramiento de una convivencia social recta y adecuada.

Para lograr tal propósito -continúa diciendo- el órgano legislativo debe describir en el tipo sólo, y precisamente sólo, "aquella conducta cuyo desvalor le haya sido trazado por la colectividad; el olvido de esta exigencia puede dar lugar a resultados inconvenientes: la conducta comunitariamente des -- aprobada quedaría fuera del tipo y, consiguientemente, continúa siendo permitida por el derecho penal; por contra una con-

ducta socialmente aprobada pasaría a quedar incluida entre las delictivas". (29)

Tomemos en lo conducente las palabras de la doctora Islas en los que se refiere a la descripción precisa de la conducta y las consecuencias que acarrea la falta de tal precisión. - Ciertamente que el tipo de simulación fiscal contiene una acción, -acción típica-, consistente en la realización de dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de defraudar al fisco federal. Pero cierto también que la descripción, y lo que es más importante el contenido ontológico de la conducta nos parece demasiado ambiguo.

En la actividad comercial que despliega un contribuyente se pueden relacionar prácticamente todos los actos jurídicos y materiales que se verifican en orden al fin de la actividad empresarial. Los aspectos según los cuales puede concretizarse una relación entre los actos del empresario son innumerables, ya que el punto de unión entre ellos puede ubicarse en el hecho de que son realizados por un mismo ente económico, en que están dirigidos hacia la obtención de un lucro mediante la especulación comercial, en que suponen una interacción con otros entes económicos como es el caso de proveedores, clientes, or-

(29) Islas Olga, y Ramírez Elpidio, *Lógica del Tipo*, Op. Cit. Supra. Pág. 60.

ganismos financieros, etc., asimismo su conexión puede derivar de objetivos específicos que tiendan a lograr las personas que integran la unidad productiva.

El principal fallo de esta descripción ambigua de la conducta consiste en que dentro de ella pueden quedar comprendidas acciones totalmente legítimas y apegadas a derecho, que por virtud de la relación que puedan guardar constituyen lastimosamente una acción típica.

"Esto es totalmente vago y confuso, pues en una organización empresarial es difícil encontrar dos o más actos que no estén relacionados (directa o indirectamente) entre ellos". - (30)

La conducta pues, quedó definida en los términos más generales y confusos que pudieron haberse encontrado: "dos o más actos relacionados entre ellos". No se llegó siquiera a ubicar el elemento según el cual se concretiza dicha relación, mientras se encuentre alguna forma de referir un acto al otro, se estará realizando prácticamente una conducta típica.

(30) Millán González, Arturo, Op. Cit. Supra, 1a. Ed. Pág. - 177, PAC.

VI. CONSECUENCIAS PRACTICAS DE LA REDACCION ESCOGIDA PARA EL - DELITO DE SIMULACION FISCAL

El razonamiento en torno a los principios dogmáticos elaborados por la escuela de Welzel está cerrado, está concluido, pero seguramente el lector se preguntará cuáles son las conclusiones prácticas a que nos conduce todo el razonamiento hecho hasta aquí.

En nuestra opinión es la seguridad jurídica del indiciado lo que pone en riesgo la defectuosa redacción de la multimen--
cionada fracción. Se deja al juez un campo demasiado amplio pa
ra valorizar y determinar la existencia del delito. Al no existir
un elemento material definido en que se plasme la conduc--
ta, y por otra parte, al carecer de un parámetro objetivo, -
cual sería la efectiva defraudación en perjuicio del fisco fe--
deral susceptible de una cuantificación, el principio de lega--
lidad queda -dado que es un tipo abierto- reservado al juez. -
Es la norma tipificada la que sirve de sustento a la actuación
del juez, y en el caso éste sólo encuentra en ella una pauta -
demasiado ambigua que le reporta como única materia de conoci--
miento la intencionalidad. Además recordando con palabras de
Jiménez de Asúa, el tipo "es auténtica garantía de libertad".
(31) Luego, un tipo mal elaborado, ya sea por falta de una dog

(31) Jiménez de Asúa, Luis, La Ley y el Delito, Buenos Aires,
Ed. Sudamericana, 1978, Pág. 273.

mática jurídica bien definida o bien por una política social - determinada, llevan a poner en riesgo las garantías de libertad y seguridad jurídicas del contribuyente.

VII. UN ERROR DE TECNICA LEGISLATIVA

El artículo 6 del Código Penal para el Distrito Federal - en materia de fuero común, y para toda la República en materia de fuero federal establece en su primer párrafo:

"Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, - pero sí en una ley especial o en un tratado internacional de - observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del libro primero del presente Código y, en su caso las conducentes del libro segundo".

Ahora tomemos el artículo 8 del Código Penal para el Distrito, que es la norma a la que debe recurrir el juez de la - causa para determinar la naturaleza del delito.

Art. 8. "Los delitos pueden ser:

- I. Intencionales;
- II. No intencionales o de imprudencia;
- III. Preterintencionales".

Asimismo el artículo 9 del mismo Código Penal:

Art. 9. "Obra intencionalmente el que, conociendo las - circunstancias del hecho típico, quiera o acepte el resultado prohibido por la ley.

Obra imprudencialmente el que realice el hecho típico in cumpliendo un deber de cuidado, que las circunstancias y condiciones personales le imponen.

Obra preterintencionalmente el que cause un resultado ti pico mayor al querido o aceptado, si aquél se produce por imprudencia".

Hay que recordar que estos dos artículos forman parte de las reglas generales sobre delitos y responsabilidad, y que - tales reglas pertenecen a la parte general del Código Penal - contenida en su libro primero. Dicha parte general contiene - las directrices y principios de interpretación y aplicación - de las normas especiales. Por otra parte dichas normas espe-- ciales están contenidas en el libro segundo del respectivo C^o digo Penal para el Distrito y en las distintas leyes que con-- signan delitos especiales de orden federal. Pero el sentido - de las normas y reglas generales está bien justificado: lo -- grar una armonía en el ejercicio lógico deductivo realizando de esa forma la hermenéutica jurídica.

La referencia en todo momento a esas reglas generales es una exigencia del principio de legalidad, dado que cuando una norma especial viola o transgrede a la norma general, el ejercicio lógico deductivo desemboca en un razonamiento tal vez - de estructura correcta, pero de contenido falso, lo cual da lugar a una conclusión equivocada en perjuicio del gobernado. En otras palabras, la conclusión es fruto de un raciocinio - donde la premisa mayor ha sido desatendida.

El artículo 6 del Código Penal para el Distrito acertadamente da por supuesto que las leyes especiales generalmente - sólo contendrán la descripción del tipo, y que siempre será - necesario un marco de referencia, -las reglas generales-, con arreglo al cual el juzgador deba sujetar su criterio. Estas - disposiciones generales contienen los presupuestos del sistema adoptado, las directrices conforme a las cuales toda norma penal especial puede tener un significado concreto, una lógica legal y a la vez constituyen para el gobernado el parámetro que se utilizará para las decisiones judiciales que le - atañan a él en lo particular.

Pero al legislador que elaboró el tipo de simulación fiscal se le olvidó por completo esta exigencia. Veamos por qué.

Ya quedó dicho que el delito de simulación fiscal es un delito doloso. Pero atendiendo a las exigencias descritas pá-

rrafos arriba no podemos decir que el delito es doloso, luego, debemos decir que o bien es intencional, imprudencial o bien - preterintencional.

Pero encontramos que dentro de las tres clases de delitos establecidos en el código multimencionado no puede quedar comprendido el tipo de que tratamos, y es ahí donde la técnica legislativa ha brillado por su ausencia y donde la legalidad en relación con el artículo 6 del Código Penal se ve quebrantado. La consecuencia última sería que si se llegase a dictar una - sentencia condenatoria por delito de simulación fiscal, el - juez estaría en la imposibilidad, conforme a la ley, para po--der determinar si el delito cometido fue intencional, impruden cial o preterintencional. Ello es una consecuencia funesta. Parece irrelevante pero en el fondo no lo es, ya que si el legis lador no ha podido dictar una norma de acuerdo a la sistemática elaborada por él mismo, la única respuesta a la situación - planteada encuentra su solución en el hecho de que el tipo que analizamos es sólo y únicamente sólo, un instrumento de políti ca social.

Si hemos afirmado que el delito de simulación no puede encuadrarse dentro de alguna de las tres clases de delitos que - establece el Código Penal es por la razón siguiente:

El delito de simulación fiscal sanciona el propósito, la

intención, y no la desobediencia a un deber de cuidado, ni tampoco una conducta imprudencial, aparentemente el delito según el Código Penal para el Distrito aparecería como intencional. Pero el mismo Código y aquí concluye el análisis nuestro, exige en los delitos intencionales un resultado; tal no ha sido - integrado al tipo de simulación.

Y afirmamos que no existe resultado alguno incluido en el tipo, no solamente por la no exigencia de que exista un daño - patrimonial, sino porque aún en los casos de puesta en peligro o daño potencial la naturaleza del tipo hace que la lesión se identifique con la acción, situación ésta que resulta improbable en la simulación fiscal, dado que dicha conducta es una - conducta genérica.

Cuando hablamos de que se castigará a quien ejecute la fabricación no autorizada de explosivos estamos hablando de que el resultado puede ser potencial, es decir, ejecutada la conducta se produce la puesta en peligro de las vidas de aquellos que son vecinos al lugar donde se fabrican los explosivos. Pero percatémonos de que la conducta es una conducta específica cuya definición supone de antemano una valoración sobre su peligrosidad.

Ello en cambio no acontece en la simulación fiscal dado - que la conducta es genérica, no puede hablarse de una valora--

ción implícita acerca de la peligrosidad de dos o más actos relacionados entre sí. Si la ley quiere prescindir del resultado material debió haber concretado la conducta, y decir entonces qué actos, describir las acciones que considera peligrosas en sí mismas, dado que la intencionalidad de defraudar no constituye una conducta sino simplemente uno de sus elementos subjetivos.

Por esa razón no podemos considerar que el resultado haya quedado comprendido en el tipo ni siquiera aún bajo la forma de un daño potencial. Cuando se afirma que disparar un arma de fuego, conducir un vehículo en estado de ebriedad o fabricar explosivos sin autorización son delitos sin resultado material pero sí potencial se quiere decir que la simple realización de la conducta, independientemente de su intencionalidad, -la - cual sólo interesa en orden a la mayor o menor punibilidad, ha puesto en peligro un bien jurídico por virtud de la valoración legislativa. Realizada la conducta se realiza el daño potencial. No interesa si el disparo ha herido a alguien, interesa si se ha realizado la conducta.

C A P I T U L O I I I

ANALISIS DEL DELITO DE SIMULACION FISCAL

ELEMENTOS

Este ilícito penal pertenece a los delitos especiales, es un delito patrimonial, doloso, federal y de querella necesaria.

El delito de simulación fiscal al ser delito especial se encuentra normado sustantivamente por dos leyes distintas, que son el Código Fiscal de la Federación y el Código Penal para el Distrito Federal, en forma supletoria.

Es un delito patrimonial, toda vez que el bien jurídico tutelado es la hacienda del estado. A su vez, es un delito doloso, pues queda excluida cualquier posibilidad de que se pueda llegar a cometer por negligencia, distracción o descuido.

El delito de simulación fiscal es un delito federal, ello en virtud de que la ley que lo establece es de competencia federal. En consecuencia corresponde su conocimiento al Ministerio Público Federal y al Juez de Distrito. Es además un delito de querella necesaria de la Secretaría de Hacienda.

En cuanto a los elementos que integran el delito de simulación fiscal, estos son dos, a saber:

1. "Realización de dos o más actos relacionados entre sí", y

2. "El único propósito de obtener un beneficio indebido, con perjuicio del fisco federal".

En cuanto a la comprobación del cuerpo del delito en este ilícito, diremos que, si bien como en todos los delitos dicha comprobación corresponde al Ministerio Público, en este caso - Federal, la Secretaría de Hacienda juega un papel muy importante, dado el carácter técnico de la materia, por lo que su aporte es esencial en la averiguación, como durante el juicio. Por comprobación del delito debemos entender el demostrar la existencia de una serie de hechos, que coinciden con los elementos constitutivos del delito, tal y como los define la ley. En cuanto a la comprobación del cuerpo del delito, en el de simulación se reduce a los dos hechos siguientes:

a) La realización de dos actos relacionados entre ellos;

b) Un propósito (sin la existencia de ningún otro) de obtener un beneficio indebido, con perjuicio del fisco

co federal.

Del hecho descrito en el primer inciso podemos decir que baste con encontrar dos actos y un punto de relación entre ambos. Este punto fue ya objeto de nuestra crítica en páginas anteriores. En cuanto a la conexión entre los hechos, cabe decir que no se exige ninguna en especial.

Del hecho contemplado en el inciso b), podemos percatarnos que en él estriba el problema más complicado de este delito, pues implica la acreditación de la existencia del dolo en la conducta del contribuyente.

Profundicemos un poco en ello.

Hay ocasiones en el derecho penal que el tipo tiene incluidos, como en el caso, una serie de elementos subjetivos de la antijuridicidad que existen no obstante no estén descritos expresamente en el tipo.

Al respecto Jiménez Huerta señala que "la finalidad del tipo estriba en delimitar y describir conductas antijurídicas, y que en la realización de ese fin puede incluir una referencia especial a determinada dirección o sentido que el autor delictivo ha de imprimir en su conducta a efecto de establecer inequívocamente que la conducta tipificada es sólo aquella re-

gida por dicha finalidad y evitar la confusión que pudiera -
surgir de interpretar como típico cualquier acto externo". -
(32)

Así por ejemplo, señala el maestro Márquez Piñero "hacer
uso de un documento falso es una conducta antijurídica; sin -
embargo, dicha conducta antijurídica no adquiere relevancia -
típica (de acuerdo con la fracción VII del artículo 246 del -
Ordenamiento punitivo mexicano) sino cuando el sujeto activo
del delito hiciere uso "a sabiendas" de la falsedad del docu-
mento". (33)

Y a continuación señala el maestro: "Imperativos de téc-
nica legislativa brindan fundamento a los elementos subjeti--
vos contenidos en los tipos legales, ya que el método objeti-
vo de descripción típica es insuficiente ante aquellas conduc-
tas cuya exclusiva significación penalista emerge de la ten--
dencia interna o del estado de conciencia subyacente en el au-
tor". (34)

En este sentido debemos reconocer que el delito tipifica-
do en el Código Fiscal contiene implícitos elementos subjeti-

(32) Jiménez Huerta, Mariano, Derecho Penal Mexicano, 3a. Edi-
ción, México, Editorial Porrúa, 1980, Pág. 89-22, Tomo I.
(33) Márquez Piñero, Rafael, El Tipo Penal, Instituto de Inves-
tigaciones Jurídicas, UNAM, 1986, 1a. Edición, Pág. 235.
(34) Márquez Piñero, Rafael, Op. Cit., Supra, Pág. 235.

vos cuya existencia determina la misma existencia del delito. Ello significa que sin la intención de causar perjuicio al fisco federal toda acción sería penalmente irrelevante aún en el caso de que se llegara a efectuar un detrimento a la hacienda pública. Sin embargo, concomitante a la intención se percibe - en la descripción legal que ningún otro propósito puede acompañarla ya que el texto lo señala claramente al decir con el "único propósito". Pero aquí se hace necesario citar una vez más a Hans Welzel, y con ello termina nuestro paréntesis, que ha señalado que la acción ejecutada por el autor es una estructura compleja en la que la meta perseguida es tan sólo una parte "al lado de los medios puestos en práctica y de las consecuencias accesorias ligadas con ellos". (35). Por lo tanto es erróneo tomar una interpretación estrictamente literal. Con ello se quiere decir que la voluntad final de la acción abarca todas las consecuencias que el autor reconoce necesariamente - ligadas con la obtención de la meta y -que por ello- quiere también producir.

Por lo tanto la acción tiene relevancia finalista de cara al tipo respecto a los resultados voluntariamente producidos, en tanto que respecto de los resultados no causados por la voluntad es sólo una realización causal. Dicho lo anterior, re--

(35) Welzel, Hans, Derecho Penal y Alemán, Parte General, Pág. 86.

sulta que la acción final de un homicidio no sólo existe cuando la muerte del sujeto pasivo era la meta principal de la actividad volitiva, sino también cuando sólo constituía el medio para alcanzar una meta ulterior (se mata, por ejemplo, para heredar a la víctima).

Luego el concepto "único" en el tipo que analizamos no debe ser interpretado como excluyente de otros resultados que en relación a este tipo concreto la acción producirá a manera de causales y no típicos, sino más bien como acción finalista encaminada primaria, voluntaria y directamente a la producción de un perjuicio.

PRUEBAS

Dentro de las pruebas que parecen representar mayor idoneidad para el acreditamiento del cuerpo del delito están la presuncional, la documental y la pericial.

La documental aporta todos los medios escritos utilizados por el contribuyente en donde quedan plasmadas las operaciones comerciales y patrimoniales para el logro del fin. La pericial aporta la opinión técnica de las autoridades y de la defensoría referente a la finalidad intrínseca y natural, ontológica de las operaciones realizadas, su apegamiento a la ley y el grado de riesgo de las mismas.

En cuanto a la presuncional, nos parece la más ideal, toda vez que la ambigüedad multimencionada de la conducta fuerza para que sean encontrados hechos o actos a los que se les pueda aplicar una consecuencia o efecto legal ya establecido.

En cuanto a la pena carcelaria que le corresponde al delito de simulación fiscal tiene como referencia la sanción im -- puesta al defraudador fiscal, que según el artículo 108 del Código Fiscal depende del monto. En el primer caso la sanción es establecida es de tres meses a seis años de prisión. En este supuesto se puede obtener la libertad provisional bajo caución, mientras se resuelve la culpabilidad o inocencia del acusado.

Es decir, el proceso penal se lleva pudiendo el acusado - gozar provisionalmente de su libertad.

En el segundo supuesto la sanción establecida es de tres a nueve años de prisión y no cabe la libertad provisional - mientras se resuelve la culpabilidad. En función del monto por el que el acusado presumiblemente es responsable se puede de -- terminar si procede la libertad caucional, siempre que no reba se quinientas veces el salario mínimo general en el Distrito - Federal.

En cuanto a la inconstitucionalidad del delito de simula -- ción, puede decirse que de acuerdo con el artículo 14 tercer -

párrafo de nuestra Constitución Política "en los juicios de orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y - aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada - por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate".

Este artículo consagra una garantía de seguridad jurídica que previene una arbitrariedad en la aplicación de justicia y exige exactitud en la aplicación de las leyes penales.

Al no cumplirse las exigencias de exactitud jurídica y - gramatical de la ley y las conductas, se pueden producir, tal como dice Millán González, tres consecuencias graves:

1. "Que los particulares al no conocer exactamente - lo que una norma penal prohíbe y castiga, caigan involuntariamente en la comisión de un hecho delictuoso".

2. "Que la autoridad acuse a un individuo como responsable de un delito, por una conducta que aparentemente cae dentro del tipo penal".

3. "Que el Juez Penal, al tener que resolver (absolviendo o condenando), ante la falta de exactitud jurídica y - gramatical del tipo, se vea obligado a utilizar un criterio - analógico. Lo que conlleva el peligro de injusticia". (36).

(36) Millán González, Arturo, La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales, Pág. 191, 1a. Edición, Ed. PAC.

Por ende, dada la ambigüedad ya comentada anteriormente, este tipo está afectado de anticonstitucionalidad, pues no cumple con los requerimientos de exactitud y determinación de las conductas antisociales.

C A P I T U L O I V

ANTECEDENTES HISTORICOS DE REFORMAS
ESTRUCTURALES IMPOSITIVAS EN MEXICO

REFORMA PORFIRISTA A LA ALCABALA. LA RENTA INTERIOR

El momento actual de nuestra administración está orientado plenamente a lograr una mayor recaudación. Los ingresos estatales en los últimos años han aumentado considerablemente, - entre uno de tantos renglones se encuentra la exacción impositiva. Históricamente podemos encontrar un antecedente que guarda cierta semejanza con el actual estado de cosas. El liberalismo del gobierno mexicano en el período de 1857 a 1911 tuvo como nota esencial, al igual que la mayoría de los liberalismos, un refuerzo a la economía del país. Esta promoción económica estuvo sostenida, básicamente, por una reforma impositiva cuyos esfuerzos se dirigían al incremento de los ingresos estatales y la libre circulación de los bienes. En general, se trataba de dar mayor fuerza y valor a la propiedad y aumentar el trabajo disponible para la población. Los viejos impuestos de origen colonial son sustituidos con una renta interior del timbre, herencias y contribución directa sobre la propiedad raíz.

Concretamente la desgravación al comercio exterior que suponía menor recaudación pretendía ser sustituida por impuestos

tos de orden interno. Así el volumen de la actividad económica en general crecería notablemente por efecto del comercio internacional y los ingresos por impuestos a la propiedad y al consumo, impuestos internos, aumentarían la percepción estatal sensiblemente.

En resumen, se desgrava el comercio exterior para producir mayor riqueza interna y por consiguiente recaudar mayores ingresos vía imposición dentro del país. Ejemplo claro de ello fue la desgravación de los capitales de las industrias mineras, en su mayoría en manos de extranjeros, sustituida por un impuesto único a las utilidades de dichas empresas.

Las rentas internas conocidas como renta del timbre, fueron aprobadas en 1871, aunque su percepción comenzó a partir de 1876-1877, y eran de dos tipos de timbres: los comunes, pagados por contratos civiles y judiciales y los libros de contabilidad, y los de contribución federal, que gravaban con un 25% los ingresos recaudados por los estados y municipios. En ese contexto se observan tres distintas etapas de crecimiento de las rentas internas; un lento crecimiento hasta 1844, una aceleración entre ese año y 1891-1892, una rápida expansión entre 1891 y 1906-1907, y finalmente un estancamiento hasta antes de la revolución. Del 10% que representan en 1875 respecto del total de los ingresos federales (las rentas internas) pasan hasta el 40% a comienzos de 1900.

Matías Romero, como promotor de la fiscalidad liberal mexicana, reconoce que si bien los impuestos de la estampilla - no son una novedad total, son preferibles, aún con sus imperfecciones y vicios, a un sistema totalmente novedoso, toda - vez que la República restaurada los acepta de mejor manera, - ya que ella se debe a una compleja conciliación de intereses de los individuos de esa sociedad.

En efecto, el gobierno federal había logrado el aumento - de sus ingresos considerablemente a través de la implantación de uno de los principales medios liberales modernos de imposi - ción: la afectación del consumo.

En la misma tónica, el gobierno federal pretendía refor- - zar el principio federal mediante la abolición de las aduanas internas. Es importante anotar que esta medida es relevante - para el gobierno, tanto políticamente, como reafirmación a la forma de gobierno adoptada desde el 57, como impositivamente, pues el reforzamiento del principio federal suponía una es - tructura financiera sólida.

El intento por eliminar las alcabalas internas fracasó an - te la oposición de los estados que reclamaban autonomía fis - cal para gravar la circulación interregional de las mercade - rías.

El mismo secretario de Hacienda convocó a una conferencia en 1883 a los representantes de los estados que se opusieron a la reforma argumentando que aceptarla sería menoscabar la soberanía de sus entidades.

Finalmente la línea de tensión fue resuelta en una segunda conferencia de representantes de estados en 1892; en ella el secretario de Hacienda ofreció eliminar el consumo de las manufacturas con el fin de abolir las alcabalas.

Fue en 1896 cuando el congreso acuerda la eliminación del impuesto federal, así como el de las aduanas internas.

Si se analizan los efectos de la eliminación de las alcabalas internas y del impuesto federal al consumo de mercancías, podemos observar que los ingresos de la Federación disminuyen en tres millones de pesos anuales. Asimismo, se observa un estancamiento de los ingresos al desaparecer el principio de la alcabala dado que en 1892-1893 recaudan los mismos 17.6 millones que en 1884-1885.

El significado económico de lo anterior fue negativo, ya que el gobierno federal dejó de recibir ingresos por consumos, privó a los estados de un ingreso importante y en poco remedió la confrontación entre las soberanías federal y estatales. No obstante todo ello, no debe pasar inadvertido que la medi -

da de abrogar las alcabalas era una medida congruente con el sistema federativo y con el esquema tributario federal. De suyo la reforma provocó un efecto opuesto al deseado, pues fiscalmente los ingresos disminuyeron.

Esto nos explica, como reafirmaremos renglones adelante, que en ese período liberal la reforma tributaria no era asunto exclusivamente de normas, sino de cultura política y organizativa.

En efecto, después de haberse registrado ese descenso de los ingresos a ambos niveles de gobierno, y ya suprimidas las alcabalas, y los impuestos sobre el consumo de manufacturas, comenzó un reajuste en la administración que optimizó los ingresos federales.

PAPEL DE LA REFORMA ORGANIZATIVA

Tradicionalmente la administración porfirista confiaba - las rentas internas a una oficina federal dependiente de la - Secretaría de Hacienda. Esta oficina tenía un poder muy limitado, pues su función era exclusivamente la de enviar los tim bres fiscales a los estados y recibir de ellos la iguala previamente acordada. La consecuencia fue que sólo las autoridades locales designadas por los gobernadores inspeccionaban - las oficinas de los estados que eran exactivas a ambos nive--

les. Por consiguiente, surgieron frecuentes irregularidades y arbitrariedades en el interior de los estados, quebrantando - con ello el principio de la igualdad fiscal que exige pago - proporcional a la capacidad de consumo. Una consecuencia - igualmente negativa fue la falta de presencia real del gobier no federal y una imagen de éste, impopular entre los habitantes.

A partir de 1893 la recaudación de las rentas internas - queda a cargo de los poderes regionales, pero el poder fede-- ral no se limitó ya a distribuir los timbres, sino que empieza a controlar que los timbres sirvan exclusivamente para impuestos federales.

Un avance más en este sentido se registró en el año de - 1900 mediante el establecimiento de administraciones regionales de las rentas internas.

Así los administradores pasan a ser designados por las au toridades federales, invistiéndoles de la función de percibir los impuestos internos a cambio de un porcentaje sobre lo recaudado directamente o a través de sus empleados.

Para 1906 con el fin de lograr un control aún más estricto la Secretaría de Hacienda establece un cuerpo de funcionarios auténticamente federal, dividido en dos categorías: los

inspectores, encargados de supervisar la regularidad de los cobros y los visitadores, que controlan la actuación de los administradores regionales y sus agentes.

Un análisis de lo anterior demuestra que ante un problema de recaudación la respuesta no siempre está dada por normas que tiendan a una imposición mediante el establecimiento de impuestos. Igualmente, como se observa los ingresos pueden aumentar no obstante la implantación de normas abrogativas de impuestos, siempre que se corrijan vicios de organización administrativa.

En nuestra opinión, existe siempre un riesgo político en cualquier reforma impositiva, riesgo que no es siempre necesario tomar cuando existen caminos alternos para que el gobierno se allegue recursos que por falta de una cultura impositiva están desviándose.

El orden en el gasto público y la organización exactiva juegan un papel importante como medios para evitar reformas impositivas innecesarias.

En el período porfirista existieron medidas similares que produjeron efectos opuestos. En un primer momento se abrogaron impuestos al comercio exterior y a los capitales de ciertas ramas industriales, no obstante, hubo un aumento en la re

caudación. En un segundo momento, se abrogaron impuestos al consumo de los estados y los ingresos decaen sensiblemente. El problema de fondo, según nuestro punto de vista, no estaba en la implantación o abrogación de impuestos, sino en una efectiva organización recaudadora, y en un principio de orden en la aplicación de lo recaudado.

El principio tributario de la heterogeneidad de los impuestos que implica que el contribuyente no reciba una prestación determinada a cambio de sus contribuciones no va en contra de otro principio administrativo igualmente importante: el hecho de que ingresos de una misma clase se destinen a gastos de la misma clase. Este principio evita que el Estado llegue a gastar más de lo que tiene y a poner un efectivo cuidado en la procedencia de sus recursos.

El problema recaudatorio porfirista era eminentemente administrativo, pero con orígenes políticos. El incipiente sistema federal no permitía una administración federal sólida en los estados, por ello la importancia que tenía para la Secretaría de Hacienda fortalecer su presencia y disminuir al mismo tiempo la de las entidades mediante la eliminación de las alcabalas, a pesar del enorme costo que supuso dicha medida.

C O N C L U S I O N E S

Primera. La simulación de un acto jurídico que acarrea la inexistencia del acto mismo, dá lugar a la restitución del impuesto pagado en su oportunidad cuando dicho acto era a la vez una hipótesis de incidencia tributaria.

El supuesto en que nos encuadramos puede ser una compra - venta simulada en perjuicio de algún acreedor. De acuerdo con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación "las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente..." De tal suerte el impuesto sobre la renta pagado por el vendedor pasa a ser un pago de lo indebido, - por virtud de que el concepto de enajenación establecido por - el mismo ordenamiento en su artículo 14 no se dió una vez declarada la inexistencia. Según nuestra opinión, ello no contraviene el principio de que los efectos en materia fiscal se producen al margen de la voluntad de las partes. De esto mismo se infiere que el ordenamiento tributario debe hacer suyos los - conceptos jurídicos de figuras pertenecientes a otras ramas - del derecho. Tal y como se observa en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales..."

En este sentido el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación que define el concepto de enajenación viene a ser una clara aplicación del citado principio, toda vez que en algunas ocasiones el ordenamiento tributario con el fin de respetar la autonomía del derecho fiscal se ve en la necesidad de ensanchar el concepto al momento de definirlo, pues de otra forma la voluntad de las partes en el derecho privado podría hacer mal uso de su libertad de contratación en perjuicio de la Hacienda Pública.

Segunda. En el caso de una simulación relativa en la que se ha pretendido realizar un acto para ocultar la real existencia de otro, el punto de referencia que nos ayuda a la solución del conflicto estriba en la detección del acto oculto.

Es decir que aquí, según nuestra opinión, el impuesto debe pagarse sobre la base del acto realmente producido en la realidad y no por el que aparentan los documentos como real.

A este respecto conviene recordar lo apuntado en el capítulo primero. El hecho imponible debe identificarse con lo ejecutado en el mundo de los actos. Si se analizan detenidamente las acciones implementadas en cualquier negocio jurídico se puede descifrar la institución que operó en la realidad. En este caso, la carga de la prueba debe correr a cargo de la Secretaría de Hacienda no por otro motivo que la seguridad jurídica

de las personas. La Secretaría no puede por sí misma hechar -
abajo los negocios jurídicos celebrados entre las partes. En -
cualquier caso la Secretaría de Hacienda puede disponer de to-
dos los medios de prueba a su alcance para acreditar ante el -
Tribunal Fiscal que lo operado en la realidad difiere de lo -
instrumentado en los documentos.

El Tribunal Fiscal de la Federación podría dar mayor im-
portancia a todos los medios probatorios que ayudan a esclare-
cer este tipo de controversias.

Naturalmente todo lo relacionado con este tipo de pruebas
tendientes a esclarecer los hechos subyacentes en las simula-
ciones, requieren más tiempo y trabajo dado que la actividad -
mercantil está conformada de innumerables aspectos cuya revi-
sión puede llegar a ser complicada.

Tercera. En cuanto a la simulación absoluta, el Código -
Fiscal de la Federación y en general el sistema legal tributa-
rio ha optado por entender como ingresos gravables todos aque-
llos actos y operaciones cuya realidad sea falsa. Tal es el ca-
so de las compras registradas y no realizadas. Sin embargo, es
ta solución no contraviene lo antes expuesto en el caso de la
simulación relativa en el sentido de que ante la determinación
de la Secretaría de Hacienda el contribuyente podrá alegar la
nulidad de la resolución y correspondería a la autoridad demostr

trar la falsedad del acto, en este caso de las compras.

Cuarta. El tipo de delito denominado de simulación fiscal, según lo expuesto en la segunda parte de nuestro trabajo, carece de una adecuada técnica, tanto desde el punto de vista dogmático, como desde el punto de vista legislativo.

Nuestra conclusión se inclina por insertar en el tipo - conductas bien definidas que integren aspectos económicos, - temporales, personales, etc. La ambigüedad de las normas penales y la inseguridad consecuente no tiene ningún aporte jurídico en la historia del derecho.

Por ende, para dotar de un significado real al artículo en cuestión y delimitar a los empresarios el campo dentro del cual pueden ajustar sus proyectos fiscales, se hace necesario incluir una o varias conductas concretas de simulación.

En apoyo de lo dispuesto en el capítulo II, recordemos - aquí, que el concepto definido en el artículo 109 fracción IV del Código Fiscal de la Federación no es acorde con el sistema adoptado por el Código Penal para el Distrito Federal, en este caso supletorio del Código Fiscal. No es acorde toda vez que la definición que dicho Código Penal ha establecido para cada categoría de delito no puede explicar la figura del delito de simulación. Como se mencionó, las legislaciones crimina

les han adoptado la clasificación de delitos dolosos y culposos, o bien, la de intencionales, imprudenciales y preterintencionales.

Dichas clasificaciones responden a una exigencia dogmática atendiendo al tipo de elementos que cada sistema adoptado exige se contemplan en las normas penales, así como una valoración legislativa del papel que juega cada elemento.

De esta forma nuestra conclusión se resume en el hecho de que el sistema adoptado por el legislador mexicano exige un resultado para los delitos intencionales, y en este caso por no ser material la naturaleza del resultado -un efectivo perjuicio-, el resultado viene a equivaler a la intención, lo cual -dada la ausencia de una conducta definitiva se traduce en una ambigüedad enorme desde luego perjudicial y sin justificación. Retomando el texto del artículo 9 del Código Penal para el Distrito Federal, tenemos que "obra intencionalmente el que conociendo las circunstancias del hecho típico, quiera o acepte el resultado prohibido por la ley". Como el hecho típico no consiste en una conducta concreta que se pueda prejuzgar como dolosa y a su vez el resultado no es material pues no se exige un verdadero daño en el patrimonio hacendario el tipo prescinde injustificadamente de elementos externos y sólo fija la atención en aspectos internos. De ahí la recomendación de fijar ínsitivamente la intención en una conducta concreta.

Quinta. Finalmente cabe mencionar que los esfuerzos por lograr una normatividad fiscal penal que no contravenga los principios constitucionales de exhaustividad es labor fundamental del órgano legislativo. En este sentido creemos que la verdadera autonomía del poder legislativo frente al ejecutivo, muestra, como en otros campos distintos al fiscal, que es realmente escasa. Esta ficción revela que tan incipiente es la cultura política de los diputados desde el punto de vista representativo. Siendo precisamente las cuestiones de impuestos las que han dado nacimiento en la historia del Estado a una fuerza parlamentaria que debería de funcionar como contrapeso.

Sexta. Tal vez, contrariamente al avance obtenido en muchos otros aspectos políticos y económicos de nuestra nación, en materia de impuestos se observa un claro debilitamiento de la autonomía estatal, es decir, hay un concepto más débil de entidad federativa hoy en día, y al mismo tiempo, un poder legislativo servil y adormecido.

I N D I C E B I B L I O G R A F I C O

1. BORJA SORIANO, MANUEL, Teoría General de las Obligaciones, Editorial Porrúa, 1985.
2. PLANIOL, MARCEL, Tratado Elemental de Derecho Civil, 11a y 12a. Edición, 1932.
3. PLANIOL Y RIPERT, Tratado Práctico de Derecho Civil Francés, 1925-1934, Tomos VI y VII.
4. ARIAS RAMOS, ARIAS BONET, Derecho Civil Argentino, Tomo I, Pág. 131 1973.
5. COLIN ET CAPITANT, Curso Elemental de Derecho Civil Francés, 7a. Edición, 3 volúmenes, 1931.
6. SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, Notas de Derecho Financiero, - Tomo I, Volumen 3, Madrid, 1975.
7. SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, Naturaleza Jurídica de la Infracción Tributaria, IX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1961.
8. DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, Pág. 46, Editorial Porrúa, 1988.
9. BONNECASE, JULIEN, El pensamiento jurídico Francés de 1804 a la fecha, 1933.
10. BONNECASE, JULIEN, Précis de Droit Civil, 1935.
11. VON IHERING, L'esprit du Droit Romain, Segunda Edición, - 1880, Tomo III, Pág. 156.
12. CAPITANT, De la Causa de las Obligaciones, Pág. 112, 1923.

13. VICENTE-ARCHE, DOMINGO, Consideraciones sobre el Hecho Imponible, RDFHP, número 39, Pág. 550.
14. JARACH, DINO, Curso Superior de Derecho Tributario, Buenos Aires, 1957, 2a. Edición, 1969.
15. ARAUJO FALCAO, AMILCAR, El Hecho Generador de la Obligación Tributaria, Ed. De Palma, Buenos Aires, 1964.
16. GIMBERNAT ORDEIG, ENRIQUE, Estudios de Derecho Penal, 2a. - Edición, Madrid, Pág. 126-127.
17. WELZEL, HANS, La Teoría de la Acción Finalista, Buenos Aires, Ed. de Palma, 1951, Pág. 26-29.
18. WELZEL, HANS, Derecho Penal y Alemán, Parte General, 11a. - Edición, Editorial Jurídica de Chile, 1976, Pág. 74-76.
19. ZAFFARONI, EUGENIO RAUL, Teoría del Delito, Buenos Aires, - Editar, 1973, Pág. 171.
20. MARQUEZ PIÑERO, RAFAEL, Derecho Penal, Parte General, 1a. - Edición, Pág. 266, Editorial Trillas.
21. MILLAN GONZALEZ, ARTURO, La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales, Pág. 177, 1a. Edición, Editorial Pac.
22. MARQUEZ PIÑERO, RAFAEL, El Tipo Penal, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Pág. 211, 1986.
23. ISLAS, OLGA, Y RAMIREZ, ELPIDIO, Lógica del Tipo, UNAM, Nota 337, Pág. 34.
24. JIMENEZ DE ASUA, LUIS, La Ley y el Delito, Buenos Aires, - Editorial Sudamericana, 1978, Pág. 273.
25. JIMENEZ HUERTA, MARIANO, Derecho Penal Mexicano, 3a. Edición, México, Ed. Porrúa, 1980, Pág. 89, Tomo I.

SE IMPRIMIO

EN

copiroyal

GUADALAJARA

