

CAPÍTULO III

EL BIEN JURÍDICO TUTELADO Y LOS SUJETOS EN EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.

3.1. EL BIEN JURÍDICO TUTELADO.

Toda norma penal obedece en su creación a la necesidad de proteger bienes jurídicos, es decir, la ley punitiva debe su razón de existir a la consideración de que la política criminal prevea sancionar con penas, generalmente de prisión, a las conductas que vulneren gravemente el orden jurídico afectado, por ello, los bienes jurídicos y que mediante otras medidas jurídicas no haya sido posible preservar.

La doctrina sobre los bienes jurídicos ha venido evolucionando; anteriormente se atendía a la definición formal del tipo y a su ubicación en determinado capítulo del Código Penal. Modernamente el bien jurídico, sobre todo bajo la influencia de la sistemática funcionalista, se contempla desde una perspectiva de política criminal, en razón de la utilidad y función que, para la vida social, preste el tipo penal y la pena.

3.2. EL BIEN JURÍDICO TUTELADO EN DELITOS FISCALES.

El bien jurídico de los delitos fiscales se consideraba fincado en la protección del patrimonio del Estado, e inclusive antes de la aparición de la “Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal” de 1948, para algunos juristas las conductas ejecutadas por el causante (así se le denominaba al ahora llamado contribuyente) de engañar al fisco, por ejemplo, simulando, ocultando o maquinando documentación, con la finalidad de evadir el pago de los impuestos, se podía encuadrar en el tipo

del delito de fraude previsto por el Código Penal Federal y ubicado en el capítulo de delitos en contra de las personas y de su patrimonio.

El delito de fraude se concebía como protección de la hacienda pública contra conductas falaces del contribuyente, asimilando el patrimonio del Estado a una condición semejante a la del patrimonio particular, idea que fue cuestionada por lo que ahora podemos encontrar en la Licenciatura Jurídica diversas propuestas sobre este tema respecto al contenido del bien jurídico tutelado por los delitos fiscales que en esencia se pueden resumir en:

- a) La fe pública.
- b) El deber de lealtad del ciudadano para con el Estado en relación con el mandato tributario.
- c) El patrimonio.
- d) El erario público.
- e) La función del tributo.
- f) El sistema de tributación o recaudación.¹⁶

Quienes afirman que el bien jurídico, que tutela los delitos fiscales, es la fe pública se apoyan en el argumento de que el sujeto, más que atentar contra la economía nacional o la administración pública, atenta contra la fe pública al mentir sobre sus responsabilidades tributarias.

Los que el bien jurídico, en este tipo de ilícitos, es el deber de lealtad para con el Estado, se apoyan en la falta de solidaridad del contribuyente. Para el jurista Eugenio Simón Acosta, el bien jurídico tutelado en el delito de defraudación fiscal “es el derecho-deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario. Solo indirectamente se protege el patrimonio público con este tipo penal”¹⁷

Otra posición frecuente es aquella que considera que el bien jurídico tutelado por los delitos fiscales es el patrimonio del erario público. Se

¹⁶ GONZALEZ SALAS, Raúl. *Teoría del bien Jurídico en el Derecho Penal*. Ed. México. México. 1995. Pág. 69.

¹⁷ ACOSTA, Eugenio Simón. *Delito de Defraudación Tributaria*. Ed. Avanzada. Pamplona, España. 1998. Págs. 23 y 24

argumenta que, de la misma manera que se protege el patrimonio de las personas físicas y morales contra las conductas delictuosas como el fraude tratándose del patrimonio del erario público, es debe protegerse de su menoscabo. Para esta corriente el tributo corresponde al precio que el contribuyente paga por los servicios públicos que del estado recibe (principio de beneficio equivalente). En realidad, el delito fiscal no pretende proteger el patrimonio de la hacienda en virtud de un interés patrimonial individual, sino en atención a intereses patrimoniales supra-individuales a cuyo servicio están los delitos contra el orden económico, o la economía nacional.

La doctrina, en buena medida, se inclina a considerar que el bien jurídico que protegen los delitos fiscales es el erario público, refiriendo éste como el patrimonio colectivo, no individual; así el patrimonio público se ve afectado por la conducta del contribuyente que atenta contra una justa pública financiera y fiscal. Sin embargo, resulta que algunos delitos fiscales, no protegen exclusivamente el patrimonio del erario, ya que existen delitos en esta materia donde el resultado es de peligro abstracto, más que de daño, resultando que más bien se protege el sistema recaudatorio, como sucede en nuestro país cuando se castiga a quienes utilizan una clave del registro de contribuyente que no le corresponda.

Para otros la consideración de que el bien jurídico que se protege con la tipificación de conductas de índole fiscal, consiste la función que corresponde al tributo. Es decir, la función del tributo radica en ser medio fundamental por el cual el Estado cumple con las actividades de otorgar servicios y bienestar social; sino percibe puntualmente el tributo, se perjudican los programas sociales y se afecta la función del tributo de redistribuir la riqueza. Los que objetan que la protección del bien jurídico sea la función tributaria, señalan que es difícil saber si como consecuencia inmediata del cumplimiento del tributo, se lesionó o colocó en peligro dicha función, situación que habría que demostrar en cada caso, y de no probar la anti-juridicidad material, no podría configurarse el ilícito penal fiscal.

Para otros, los delitos fiscales atentan contra el sistema tributario o recaudatorio; esta corriente sostiene que los delitos fiscales persiguen proteger el correcto y eficaz funcionamiento del sistema tributario. El bien jurídico que se pretende proteger es entonces, el sistema de recaudación de los ingresos y de la distribución o redistribución de los egresos que forman parte del erario público. Si el sistema tributario señala la forma en que se determinan y comprueban las cargas fiscales, lo que afecte a esta función cuya veracidad está a cargo del contribuyente a través de sus declaraciones, avisos, pagos, etc.; lo que la lesione, o ponga en peligro afecta la función recaudadora del sistema fiscal, es lo que resulta lesivo para este bien jurídico.

Cabe concluir que para nosotros el bien jurídico a tutelar en los delitos fiscales lo encontramos en el sistema de tributación, pero en este sistema queda incluido, según el tipo de delito fiscal el aspecto patrimonial del Estado, la protección de la Hacienda Pública.

3.3. EL BIEN JURÍDICO TUTELADO EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL.

En el caso del delito defraudación fiscal, el bien jurídico tutelado es, como hemos afirmado el sistema de recaudación tributaria, aclarando que este bien jurídico tutelado es complejo en su esencia, ya que abarca un contenido que se refiere tanto al daño como al peligro que puede sufrir la Hacienda Pública, en su finalidad de recaudar la materia tributaria y, con ello, quebrantar la tributación y perjudicar la obligación del Estado de cumplir con la redistribución de la riqueza, a través de los gastos y servicios públicos, y que además afecta la función de política criminal de desalentar la “burla de los compromisos cívicos” del contribuyente que incurra en este delito, pues se deteriora la moral ciudadana con la violación de esta norma penal.

Al señalar que el bien jurídico tutelado es complejo, se pretende resaltar que al asignar al sistema de recaudación tributaria la calidad de bien

jurídico que buscan tutelar los delitos fiscales, este concepto es incluyente de la índole patrimonial que guarda la generalidad de las obligaciones fiscales que tiene a su cargo el particular frente a la Hacienda Pública. Por último cabe afirmar, “que si bien jurídico a tutelar la norma carecería de sentido”.

3.4. SUJETO ACTIVO IMPUTABLE.

La calidad de sujeto activo requiere, en el ámbito penal, el presupuesto de que se trata de una persona imputable. En consecuencia, una persona es sujeto activo, siempre y cuando también sea imputable al momento de la comisión del delito, por tener la capacidad psíquica necesaria y el límite de edad que exija la ley. La capacidad psíquica se refiere al “libre albedrío”, que consistía en la posibilidad del sujeto de elegir entre el bien y el mal, si tenía esa posibilidad de elección era imputable.

3.5. EL SUJETO ACTIVO COMO PERSONA FÍSICA Y COMO PERSONAL MORAL.

El sujeto activo solo puede ser una persona física y así lo acepta la generalidad de los penalistas, excluyendo la posibilidad de que las llamadas personas morales puedan ser sujetos activos del delito. El Código Penal Federal en su artículo 11, ratifica la anterior afirmación; en efecto, únicamente son responsables como sujetos activos del delito las personas físicas, como puede ser algún miembro o representante de una persona jurídica y ésta, en todo caso, podrá ser sujeto de medidas de seguridad, consistentes en la suspensión y aún la disolución de la persona moral, “cuando se estime necesario para la seguridad pública”.

Sólo la persona física que además sea imputable, podrá cometer el delito de defraudación fiscal; generalmente lo podrá llevar a cabo aquella que reúna la calidad de contribuyente o de representante legal o de obligado solidario, o retenedor de éste, incurra en la conducta típica, y por excepción

también podrá cometer el delito a que nos referimos un tercero, es decir cualquier persona.

El artículo primero del Código Fiscal de la Federación define al contribuyente como la persona física o moral obligada a contribuir para los gastos públicos de acuerdo a las leyes fiscales respectivas. En nuestro sistema tributario es el propio contribuyente que se autodetermina respecto de sus cargas fiscales y para ello formula y presenta declaraciones, las cuales, conforme al Código Fiscal de la Federación deberá presentar ante las autoridades fiscales firmadas por el propio contribuyente o quien legalmente este autorizado, y para estarlo, se debe acreditar la representación mediante escritura pública o carta poder, de ahí que si el delito de defraudación fiscal alude a quien omita el pago total o parcial de contribuciones, podemos decir que el sujeto activo lo será generalmente el contribuyente o su representante legal, o el obligado solidario o el retenedor del mismo.

En efecto cabe mencionar que el citado Código Fiscal de la Federación prevé como obligados solidarios de los contribuyentes a los retenedores y a las personas que la ley le imponga obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes; las personas obligadas para efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente; los liquidadores y síndicos por las obligaciones a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra (salvo que cumpla con presentar avisos y proporcionar informes). También resulta obligado solidario la persona o personas que tengan conferidas la dirección general, la gerencia general o la administración única de las sociedades mercantiles en los casos que enumeran en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. Ahora bien, esta obligación solidaria sólo puede tener relevancia penal si el representante o quien ejerza la administración de una sociedad mercantil realiza la conducta típica del delito que se analiza.

Así pues, el sujeto activo del delito de defraudación fiscal, lo es la persona física que ejerce la administración de una persona moral, omite el

pago de contribuciones correspondientes a esta última, la misma queda obligada a ese pago, y el representante queda obligado también en lo personal por las contribuciones omitidas, cuando la sociedad no alcance a cubrirlas, pero no incurrirá en el delito de defraudación fiscal, salvo que la omisión se deba a su conducta de engaños o se hubiera aprovechado del error del fisco, obteniendo un beneficio ilícito para la empresa que representa o para si.

En México la figura del delito de defraudación fiscal señala que puede cometerse “mediante uso de engaños” o “aprovechándose de errores”, de ahí de quien omita total o parcialmente el pago de alguna contribución mediante esos medios, comete ese ilícito. Desde luego que esa omisión recae en el contribuyente, o en el obligado solidario, pero éste puede ser persona física menor de edad y será su tutor o representante quien pueda cometer el delito, o bien quien tenga el carácter de administrador de una persona moral.

Ahora bien, si el delito de defraudación fiscal se comete aprovechándose del error del fisco y con ello obteniendo un beneficio indebido o mediante el uso de engaños, pero esas conductas son ejecutadas por un tercero, que no tenga calidad de contribuyente, de obligado solidario, etc., sino totalmente ajeno a la relación tributaria como ya se apuntó, se estará en presencia de un caso excepcional, situación que cabe en la definición típica, pero también se ubica en el tipo debido a que el delito de defraudación fiscal reza: “comete el delito de defraudación fiscal quien...” es decir, el tipo no exige ninguna calidad que deba ostentar el sujeto activo, por ello desprendemos que puede tratarse del contribuyente o de su representante legal o del obligado solidario, o del retenedor o de quien por alguna relación resulte con esa obligación, porque se trata de omitir pago de contribuciones, o de obtener beneficios indebidos del fisco (devoluciones, acreditamientos o compensaciones), pero no podemos descartar la posibilidad de que un tercero ajeno realice esa conducta ilícita.

3.6. SUJETO PASIVO.

En el delito de defraudación fiscal el destinatario del bien jurídico tutelado (que ya determinamos que consiste en la protección al sistema recaudatorio), es sin duda, el Estado, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, si se trata de la materia federal, según se desprende de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Es el Estado, el sujeto pasivo del delito fiscal, en particular del delito de defraudación fiscal, en el que se atenta contra “el cobro del crédito tributario que es el del interés público, ya que toda la legislación tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que necesita el Estado para hacer frente a sus gastos, por lo que la administración no puede renunciar a la obtención de lo que tiene derecho y necesita, independientemente de que ello traería como consecuencia la falta de equidad de la ley, al dejar en desventaja a los sujetos que sí pagan frente a los que no lo hacen”¹⁸

El Código Fiscal de la Federación señala, en su artículo 4 que son créditos fiscales los que tienen derecho a percibir el Estado y que la recaudación de todos los ingresos de la Federación se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

Para efectos fiscales no resulta ser sujeto pasivo el contribuyente, a quien el obligado solidario tenga a su cargo el deber de retenerle el pago contribuciones y efectuada la retención no lo entere, sino que el sujeto pasivo resulta ser el fisco, porque es a su favor que se ha determinado el crédito fiscal. De esta suerte, el ejercicio de derechos o acciones está a favor de la Hacienda Pública, no del contribuyente a quien se le han retenido impuestos, sin perjuicio de la acción o acciones que éste tenga contra el retenedor.

¹⁸ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. *Principios de Derechos Tributarios*. Ed. Limusa. México. 1995. Págs. 117 y 118.

Establecer el carácter del sujeto pasivo tiene importancia desde la perspectiva procesal, ya que para el delito de defraudación fiscal el artículo 92 fracción I del Código Fiscal de la Federación, exige que la Secretaría de Hacienda formule querrela y consecuentemente, esa exigencia procesal deberá ser analizada para determinar a cada caso si ha prescrito la acción penal en los términos del artículo 100 del Código en mención, o si la Secretaría ha perdido el derecho de querellarse en el supuesto de que el contribuyente u obligado solidario haya efectuado el pago omitido o devuelto el beneficio indebido antes que la autoridad fiscal hubiere descubierto la omisión, o haya mediado requerimiento, orden de vista, o cualquier otra gestión notificada, tendiente a la comprobación de obligaciones fiscales.