

deji 197



Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

**EL C. P. COMO COMISARIO DE UNA SOCIEDAD MERCANTIL
Y EL ENCUBRIMIENTO DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL**

Seminario de Investigación Contable

Que en opción al Grado de
LICENCIADO EN CONTADURIA
P r e s e n t a

ALMA LETICIA LOPEZ CAMPUZANO

Director del Seminario : C. P. GILDA ESCOBEDO TOLEDO



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INTRODUCCION

La gran responsabilidad que tiene la persona encargada de la vigilancia de una sociedad mercantil, la falta de realización de tan importante función, vinculadas a la probable comisión del delito de defraudación fiscal, llamaron mi atención. Me hizo pensar en la relación existente entre la sociedad y el vigilante, el cual puede ser el Contador Público, y quizá, por esta razón, pudiera considerársele como encubridor de éste o algún otro delito fiscal; aspectos que me causaron gran inquietud, motivándome a elegir este tema, con el fin de desarrollar mi Seminario de Investigación-Contable, y por medio de este camino tratar de esclarecer y destacar la importancia que reviste tan sobresaliente función.

En esta investigación, únicamente me referiré a la Sociedad Anónima, debido a la gran importancia que ha adquirido a través del tiempo en nuestro país.

El trabajo lo inicié con la definición de conceptos fundamentales que manejaré en el transcurso de la investigación, con el fin de facilitar la comprensión de los mismos, ya que además de la terminología empleada por el contador públi

co, abordo conceptos de tipo penal que no son com
petencia de la Contaduría Pública.

En el capítulo segundo, me refiero a las --
funciones que el comisario desarrolla, las formas
de retribución por ejercer tal cargo, las condi--
ciones que existen para su designación; así como
también las responsabilidades a que está sujeto -
por ello.

La labor interpretativa de las normas jurí-
dicas, se convierte en un problema delicado, por-
la presencia de varios métodos, por tal razón, só
lo citaré dos criterios, apoyándome en lo que sus-
tenta el Lic. Sergio Francisco de la Garza y en -
especial el del Lic. Fernando Castellanos; desta-
cando el método literal o gramatical, por ser és-
te el que establece el Código Fiscal de la Federa-
ción; y así poder interpretar limitadamente lo re
ferente a los delitos de encubrimiento y defrauda-
ción fiscal.

Menciono también la relación existente en--
tre el Código Fiscal y el Código Penal; puntos --
que analizaré en el capítulo tercero de este tra-
bajo.

En el capítulo cuarto, presento el caso del
comisario y el encubrimiento de defraudación fis-
cal, donde trato la participación de éste en los-

citados delitos, y las posibles excluyentes de responsabilidad que pudieran operar para no -- ser acreedor a una pena.

Finalmente agradezco a todos los maes---tros y abogados por su colaboración; muy especialmente a la Profesora C. P. Gilda Escobedo-Toledo, Directora de mi Seminario de Investigación Contable, por su valiosa asesoría, así como a la gran motivación e interés que depositó en mi trabajo.

ALMA LETICIA LOPEZ CAMPUZANO.

INDICE

	PAGINA
INTRODUCCION	
CAPITULO I. GENERALIDADES	
1.1. El Contador Público	1
1.1.1. Actividades desarrolladas por el Contador Público	4
1.2. La Sociedad Anónima	12
1.3. El Comisario de una S. A.	16
1.4. Delito	19
1.5. Encubrimiento	31
1.6. Defraudación Fiscal	34
1.7. Responsabilidad Jurídica	39
CAPITULO II. FUNCIONES DEL COMISARIO	
2.1. Fundamento legal y necesario- Las condiciones para su designación	51
2.2. Número, Significación, Nombramiento y Duración	54
2.3. Posición Jurídica en la Sociedad Mercantil y su Retribución	57
2.4. Atribuciones en la Sociedad Mercantil	59
2.5. Responsabilidad en el Ejercicio de Funciones	62
CAPITULO III. ENCUBRIMIENTO Y DEFRAUDACION FISCAL	
3.1. Relación con el Código Penal	65
3.1.1. Relación con el Derecho Penal General.	68

3.1.2. <i>Relación con el Código Penal</i>	71
3.2. <i>Métodos de Interpretación de la Ley</i>	74
3.2.1. <i>Interpretación en Materia Fiscal</i>	83
3.3. <i>Interpretación del Delito de Encubrimiento: Art. 96</i>	88
3.4. <i>Interpretación del Delito de Defraudación Fiscal: Art. 108</i>	96
3.5. <i>El Encubrimiento de Defraudación Fiscal</i>	105
CAPITULO IV. EL COMISARIO Y EL ENCUBRIMIENTO DE DEFRAUDACION FISCAL	
4.1. <i>Participación del Comisario</i>	109
4.2. <i>Excluyentes de Responsabilidad en caso de Encubrimiento</i>	111
4.2.1. <i>Ausencia de Conducta</i>	112
4.2.2. <i>Atipicidad</i>	115
4.2.3. <i>Causas de Justificación</i>	117
4.2.4. <i>Causas de Inimputabilidad</i>	125
4.2.5. <i>Causas de Inculpabilidad</i>	128
SUGERENCIAS Y RECOMENDACIONES	134
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	136

CAPITULO I

GENERALIDADES

- 1.1. EL CONTADOR PUBLICO
 - 1.1.1. *Actividades desarrolladas por el Contador Público.*
- 1.2. LA SOCIEDAD ANONIMA.
- 1.3. EL COMISARIO DE UNA S. A.
- 1.4. DELITO.
- 1.5. ENCUBRIMIENTO.
- 1.6. DEFRAUDACION FISCAL.
- 1.7. RESPONSABILIDAD JURIDICA.

1.1. EL CONTADOR PUBLICO:

Para que una actividad sea considerada como una profesión es necesario tener las siguientes características: adquirir un conjunto de conocimientos, cumplir determinados requisitos académicos, sociales, legales e intelectuales, desarrollar una área específica del saber y estar destinada a la satisfacción de necesidades humanas.

Es así, como a una actividad humana con las características antes mencionadas y con el cumplimiento de las mismas es considerada como una profesión y a sus ejecutantes profesionistas.

"La Contaduría es la disciplina profesional de carácter científico que fundamentada en una teoría específica y a través de un proceso, obtiene y comprueba información financiera sobre transacciones celebradas por entidades económicas". *1

Ubicamos a la Contaduría como una profesión y a sus ejecutantes como profesionistas de la misma; ahora surge una pregunta: ¿Qué es el contador Público?

*1 Elizondo López, Arturo. La Profesión Contable, Ed. ECASA, México 1983, p. 59.

Contador Público: Es el término normalmente usado por la profesión.

El adjetivo público tiene dos explicaciones:

Primera, porque ofrece sus servicios al público - en general y no a una sola persona; es público - en oposición a "privado".

Segunda, porque la responsabilidad adquirida es - para con el público en general. En este sentido - Don Roberto Casas Alatraste afirma: "El Contador Público debe tener siempre en su mente, que el interés que le importa más que el del cliente propio que le va a pagar, es el interés del público-desconocido con el que no tiene ningún trato, con el que no tiene contacto directo". *2.

De estas dos explicaciones, con la que la mayoría de los profesionistas están de acuerdo es, con la segunda, pues el hecho de que se presten servicios a cualquier persona que los contrate, es un requisito indispensable de todas las profesiones-liberales. Pero también se debe considerar que - la responsabilidad para con terceras personas, -- tan sólo es cierta cuando se trata de dictaminar-estados financieros, y en algunas otras funciones

*2. Contabilidad I, Universidad Nacional Autónoma de México/Sistema Universidad Abierta, México - 1976, p. 125.

de testificación.

La denominación del contador público es bastante limitativa, ya que en sentido estricto, únicamente hace referencia a la función de Auditoría, pero se debe insistir en que ésta, aunque es una actividad exclusiva del contador público y por la que en cierta manera adquiere características esenciales del profesional no es la única.

Definitivamente, éstas no son las únicas funciones exclusivas del contador; ya que la dinámica del mundo actual ha hecho que la profesión del contador público evolucione para poder estar a la altura de las necesidades del mundo moderno.

Es así, como el contador público es el profesionalista cuya función primordial es obtener, comprobar y proporcionar información.

Esta información será del tipo de especialización que el contador público posea; así pues, la información podrá ser de tipo contable, financiera, fiscal, etc. Se habla de especialización en virtud de que la complejidad de los negocios en el mundo moderno, hace que el contador público se vea en la necesidad de profundizar en los conocimientos de una materia para poder proporcionar un servicio más eficiente a las personas que

lo soliciten.

1.1.1. *Actividades desarrolladas por el Contador Público.*

Constantemente aparecen nuevas necesidades de información, o bien se solicitan perfeccionamientos a las modalidades existentes; así, el mismo campo de actuación se ve afectado, por lo que el contador debe estar siempre en guardia, para descubrir y detectar las necesidades que van apareciendo.

El contador público, desempeña actividades muy variadas en las cuales existen diversos criterios - y puntos de vista para clasificarlos, dependiendo del hecho que se quiera efatizar; pero en sí, en todas se encuentran las mismas actividades, por ejemplo: El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.; nos proporciona una clasificación- tomando en cuenta si el contador público presta- sus servicios al público en general (*Contador Independiente*), o si lo hace para una persona física o moral en partirular (*Contador no Independiente*).

SERVICIOS INDEPENDIENTES :

1. Auditoría Externa: Comprobación de información financiera, con el propósito de emitir -

un juicio profesional. (Acerca de su conec
ción o incorrección).

2. Consultoría Contable: Asesoría en general -
en materia de Contabilidad y Auditoría.
3. Consultoría Fiscal: Asesoría específica en-
materia de cumplimiento de obligaciones tri-
butarias.
4. Consultoría Financiera: Asesoría específica
en materia de obtención y aplicación de re-
cursos materiales.
5. Peritajes: Actuación como experto contable-
en la ventilación de conflictos legales de -
origen contable fiscal.

SERVICIOS NO INDEPENDIENTES:

1. Gerente de Contabilidad: Funcionario respon-
sable de las actividades relacionadas con la
obtención de información financiera en una -
entidad.
2. Gerente de Auditoría Interna: Funcionario -
responsable de la comprobación de informa-
ción financiera, sin que su opinión trascien-
da de la entidad revisada.
3. Gerente de Finanzas: Funcionario responsa-
ble de la obtención y aplicación de los re-
cursos materiales de una entidad.

4. Gerente de Impuestos: Funcionario responsable de la planeación, determinación y pago de las obligaciones tributarias de una entidad.
5. Contralor: Funcionario responsable de las actividades vinculadas con la Contabilidad histórica y presupuestal, la auditoría interna y -- las obligaciones fiscales de una entidad.
6. Contador General: Funcionario responsable del procesamiento de datos relativos a transacciones por una entidad.
7. Contador de Costos: Funcionario responsable - del procesamiento de datos relacionados con la adquisición y consumo de materia prima, mano - de obra y gastos de producción que se emplean en la manufacturación de mercancías de una entidad.
8. Analista Financiero: Funcionario responsable de la evaluación de estados financieros de una entidad.
9. Catedrático: Contador que transmite conocimientos contables en una Universidad.
10. Investigador: Contador que emprende la búsqueda de nuevos conocimientos en su área profesional. " *3.

3*. Elizondo López, Arturo. Op. cit. p. 75-76.

El C. P. Arturo Elizondo López, nos proporciona -
otra clasificación en su obra "La Profesión Conta-
ble".

SERVICIOS DE CONTABILIDAD.

a) En Sistematización:

1. Selección de sistemas de información financiera.
2. Diseño de sistemas de información financiera.
3. Implementación de sistemas de información-financiera.

b) En Valuación:

1. Determinación del valor monetario de adquisiciones y transferencias de bienes y servicios.
2. Determinación del valor monetario de obligaciones y sus pagós.
3. Determinación del valor monetario del pa--trimonio.
4. Determinación del valor monetario de los -ingresos, costos, gastos y utilidades y/o-pérdivas.
5. Formulación de presupuestos financieros y fiscales.
6. Formulación de proyectos de inversión.

c) En Procesamiento:

1. Captación, clasificación y registro de operaciones financieras.
2. Elaboración de estados financieros y declaraciones fiscales.

d) En Evaluación:

1. Análisis de estados financieros.
2. Interpretación de información financiera.

e) En Información:

1. Elaboración de informes financieros y fiscales.
2. Discusión y fundamentación de informes financieros y fiscales.

SERVICIOS DE AUDITORIA :

a) En Sistematización:

Formulación de planes y programas de Auditoría financiera, fiscal, operacional y pericial.

b) En Valuación:

Cuantificación del control interno que existe en las entidades sujetas a una auditoría, a efecto de determinar la extensión, profundidad de la revisión, así como la naturaleza de las técnicas de auditoría que deben aplicarse y la oportunidad de las mismas.

c) **En Procesamiento:**

Revisión de la documentación para obtener evidencias en el curso de una auditoría y plasmarlas en papeles de trabajo.

d) **En Evaluación:**

Análisis de interpretación de las evidencias obtenidas durante la Auditoría, para fundamentar la opinión profesional.

e) **En Información:**

1. Elaboración de dictámenes e informes de Auditoría.
2. Discusión y fundamentación de dictámenes e informes de Auditoría.

SERVICIOS FINANCIEROS :

Estos servicios pertenecen al área de Finanzas y no corresponden en sentido estricto al campo específico del Contador Público, pues aunque recibe preparación para su oferta, las comparte con otros profesionales como el Lic. en Finanzas y el Lic. en Administración.^{*4.}

También tenemos otra clasificación que el C. P. - José de J. Vázquez Bonilla proporciona en su obra "Proyección Social del Contador Público", en la -

*4. Elizondo López, Arturo. Op. cit. p. 72 a 74.

cual dice que las actividades se pueden circunscribir a las siguientes:

"EN LA EMPRESA :

1. Contabilidad:
 - a) Prestación de servicios técnicos ocasionales actuando como independiente.
 - b) Implantación de sistemas, actuando como dependiente o independiente.
 - c) Prestación de servicios técnicos permanentes actuando como funcionario.
2. Auditoría Contable o Financiera.
3. Auditoría Interna.
4. Finanzas
5. Organización:
 - a) Contable.
 - b) Departamental.
6. Fiscalía.
7. Asesoría.
8. Auditoría Administrativa u Operacional.
9. Contraloría.

EN EL GOBIERNO :

1. Contabilidad Pública.
2. Finanzas Públicas.

3. Auditoría Fiscal.
4. Organización de Oficinas.

EN EL AMBIENTE PROFESIONAL :

1. Como catedrático en instituciones docentes.
2. Funcionario en instituciones docentes.
3. Actividades en los Colegios de Contadores Públicos y en el Instituto Mexicano de Contadores, A. C.
4. Otras agrupaciones o asociaciones.

EN OTROS SECTORES SOCIOECONOMICOS :

1. Asesor sindical.
2. Asesor o funcionario en el mercado financiero.
3. Interventor.
4. Comisario de las sociedades anónimas.*5.

Este es el marco general de las actividades que -- puede desempeñar el contador público, de todas -- ellas en el presente trabajo me referiré a la actividad desarrollada en forma independiente como Comisario de una Sociedad Anónima; y en especial a -- la responsabilidad de tipo penal y fiscal de la -- que puede estar sujeto cuando tenga conocimiento-

*5. Vázquez Bonilla, José de J: citado por Arévalo Guerrero María Gloria, Seminario de Investigación Contable. "Intervención del Contador Público en el Encubrimiento del Delito de Defraudación Fiscal, México 1981, p. 6 a 9.

de las anomalías que realicen dichas sociedades en perjuicio del fisco, cuando adopte una conducta de encubrimiento de estas irregularidades.

1.2. LA SOCIEDAD ANONIMA.

La Ley General de Sociedades Mercantiles en su capítulo primero, hace mención de los diversos tipos de sociedades que reconoce, las cuales son:

- Sociedad en Nombre Colectivo;
- Sociedad en Comandita Simple;
- Sociedad de Responsabilidad Limitada;
- Sociedad Anónima;
- Sociedad en Comandita por Acciones; y
- Sociedad Cooperativa.

De entre estos seis tipos distintos de sociedades que en nuestra legislación se reconocen, únicamente me referiré en este trabajo a la sociedad anónima, debido a la gran importancia que dicho tipo de sociedad tiene en el país, y porque la L.G.S.M., sólo en la sociedad anónima y en la sociedad en comandita por acciones hace mención de la vigilancia de las mismas.

La anónima es una forma social que se conoce desde el siglo XVII.. En la actualidad del México moderno esta forma de sociedad es más importante, y aque

lla en la que se encuentra invertida la mayor proporción de capitales destinados a formar sociedades.

En el transcurso del tiempo, desde su origen hasta la actualidad se ha demostrado la importante función económica que las sociedades anónimas desempeñan como instrumento de las grandes empresas industriales, mercantiles; ya que la limitación de las responsabilidades de los socios y la representación de sus aportaciones por medio de acciones (Las cuales son ahora nominativas), títulos de crédito de fácil circulación; permiten recoger grandes capitales, por medio de pequeñas inversiones de los ahorros de gran número de personas y una contribución efectiva a la circulación de la riqueza del país; pero, esta misma facilidad acarrea a su vez la necesidad de protección de estos pequeños inversionistas, para evitar que sean defraudados, y por esta razón, la L.G.S.M., establece bases rigurosas en cuanto a la forma de constitución de estas sociedades anónimas.

Definición Legal: Sociedad anónima, dice el Art. 87) de la L.G.S.M.; "es la que existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios-cuya obligación se limita al pago de sus acciones".

En la definición legal están implícitas tres notas: a) el empleo de una denominación social; b) la limitación de responsabilidad de todos los socios; c) la incorporación de los derechos de los socios en títulosvalor, las acciones, fácilmente negociables.

La denominación social: Se formará libremente, pero será distinta de la de cualquiera otra sociedad, y al emplearse irá siempre seguida de las palabras Sociedad Anónima o de su abreviatura S. A. (Art. 88 de la L.G.S.M.).

La constitución de una sociedad anónima se encuentra sujeta a diversas disposiciones que se señalan en la ley antes mencionada, siendo requisitos básicos para este propósito los que establece el Art. 89.

Art. 89. Para proceder a la constitución de una sociedad anónima se requiere:

I. Que haya cinco socios como mínimo, y que cada uno de ellos suscriba una acción por lo menos;

II. Que el capital social no sea menor de veinticinco mil pesos y que esté íntegramente suscrito;

III. Que se exhiba en dinero efectivo, cuando menos, el veinte por ciento del valor de cada ac---

ción pagadera en numerario; y

IV. Que se exhiba íntegramente el valor de cada acción que haya de pagarse, en todo o en parte, - con bienes distintos del numerario. (Art. 89 de la L.G.S.M.).

Además de estos requisitos básicos, existen muchos más, los cuales se encuentran relacionados en la L.G.S.M., a lo largo de las seis secciones en que se encuentra dividida la sociedad anónima para efectos de la ley. Estas secciones son:

Sección primera: De la constitución de la sociedad.

Sección segunda: De las acciones.

Sección tercera: De la administración de la sociedad.

Sección cuarta: De la vigilancia de la sociedad.

Sección quinta: De la información financiera.

Sección sexta: De las asambleas de accionistas.

Siendo parte de esta investigación, las responsabilidades a que está sujeto el contador público como encargado de la función de vigilancia, frente al encubrimiento de la defraudación fiscal; considero indispensable analizar dicha labor, con el propósito de hacer del conocimiento de estas responsabilidades, tanto al contador público que la desarrolla,

como a cualquier tercero interesado.

1.3. COMISARIO DE UNA S. A.

Debido a la necesidad de vigilar las operaciones - que realiza una sociedad anónima, surge la idea de encomendar a una o varias personas, las cuales son conocidas con el nombre de comisario, la ejecución de dicha vigilancia.

La designación de uno o varios comisarios en la sociedad anónima, no surge tan sólo como una idea de los socios para que alguien sea quien vigile, en su nombre sus intereses dentro de la sociedad, sino -- que la mente de nuestros legisladores a través de - la L.G.S.M., lo establecen en su Art. 164, señalándolo en forma obligatoria el nombramiento de una o varias personas para desempeñar el cargo de comisario.

Debido a la gran importancia y desarrollo económico que ha tenido la sociedad anónima a través del tiempo, por su forma de constitución, por la responsabilidad que adquieren los socios ante terceros que, - es tan sólo por el importe de sus aportaciones y -- por el gran número de empresas constituidas bajo este tipo de sociedad; la L.G.S.M., hace mayor énfasis en este tipo de sociedad que en ningún otro ti-

po de sociedad existente, lo que convierte a la anónima en la más compleja de todas las sociedades.

Cuando para cumplir con esta labor, se reúnen dos o más comisarios se crea el Órgano de Vigilancia de la sociedad. Dicho órgano de vigilancia se establece al momento mismo de la constitución de la sociedad, es decir, en la Asamblea Constitutiva, en la cual se señala:

- Las personas que desempeñarán el cargo de comisario.
- El tiempo que ejercerán dicho cargo.

La importancia que reviste dicho órgano de vigilancia dentro de la sociedad anónima, se basa en la imperiosa necesidad, que se tiene de salvaguardar los intereses tanto de los socios como de terceras personas.

A continuación se mencionan algunas definiciones de comisario, ya que las funciones de éste se tratarán con mayor análisis en el capítulo II del presente trabajo.

Comisario: "Órgano de la sociedad anónima encargada de la vigilancia de sus operaciones, el cual tiene especialmente a su

cargo el control de la gestión de los administradores". *6.

Comisario: "Es el órgano encargado de vigilar -- permanentemente la gestión social, -- con independencia de la administración y en interés exclusivo de la sociedad". *7.

Comisario: "Es el funcionario de una sociedad -- por acciones designado por los accionistas para vigilar las operaciones -- de la misma". *8.

Comisario: "Es el que se encarga de la vigilancia ordinaria de la sociedad anónima ordinaria de la sociedad anónima, puede ser socio o personas extrañas a la sociedad y que ejercen su cargo temporalmente y con carácter revocable, y sus servicios son retribuidos." *9.

Comisario: "Es el encargado de la vigilancia de la marcha regular de las sociedades -- anónimas." *10.

- *6. De Piña, Rafael. Diccionario de Derecho, Ed. Porrúa.
- *7. Rodríguez Rodríguez, Joaquín. Derecho Mercantil, Ed. Porrúa, México 1957, p. 131.
- *8. Mancera Hermanos. Terminología del Contador.
- *9. Puente y F, Arturo y Calvo Harroquín, Octavio. Derecho Mercantil, Ed. Banca y Comercio México 1959, p. 97.
- *10. Mantilla Molina, Roberto L. Derecho Mercantil, Ed. Porrúa, México 1966, p. 423.

Analizando las definiciones mencionadas las cuales convergen en lo mismo, aunque de distinta manera, puedo concluir lo siguiente:

Comisario: Es la persona encargada de la vigilancia de las operaciones administrativas desarrolladas por la sociedad anónima, en nombre de los accionistas de la misma.

1.4. DELITO.

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

Dar un concepto unificado del delito no ha sido posible, ya que éstos han sido proporcionados por los diferentes estudiosos de la materia caracterizados por la época, necesidad, lugar y manera de ser de los pueblos; es así como algunas acciones y/o hechos han tenido el carácter de delito, y que por situaciones diversas pierden ese carácter convirtiéndose en conductas no delictuosas.

Por tales razones no existe un concepto que se le pueda dar una validez universal para todos los tiempos y lugares.

"Para Francisco Carrara; (escuela clásica), el delito es la infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos-
resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso". *11.

"Para Rafael Garófalo; (escuela positivista), el delito es la violación de los sentimientos altruistas de probidad y de piedad en la medida media indispensable para la adaptación del individuo a la colectividad". *12.

Se puede apreciar a través de las definiciones de estos autores, que el delito se encuentra caracterizado por una filosofía distinta, no llegándose a unificar de una manera total. Ya que en la definición de Carrara, el delito debe consistir en esencia en la violación del Derecho, mientras que la de Garófalo trata al delito como un fenómeno o hecho natural, resultado de factores hereditarios; - de causas físicas y de fenómenos sociológicos.

Fernando Castellanos en su obra "Lineamientos Elementales de Derecho Penal", opina que una defini--

*11. Carrara, Francisco: Citado por Castellanos-Tena Fernando, "Lineamientos Elementales de Derecho Penal", Ed. Porrúa, México 1979, p.125.

*12. Garófalo, Rafael: Citado por Castellanos Tena, Op. cit. p. 125

ción de delito se podrá dar si ésta es tratada tomando como base los atributos esenciales del mismo. (Atributos que mencionaré más adelante).

Así mismo, menciona que: "La definición jurídica del delito debe ser naturalmente formulada desde el punto de vista del Derecho sin incluir ingredientes causales explicativos, cuyo objeto es estudiado por ciencias fenomenológicas como la antropología, la sociología, la psicología criminales y otras". *13.

"Una verdadera definición del objeto que trata de conocerse, debe ser una fórmula simple y concisa, que lleve consigo lo material y lo formal del delito y permita un desarrollo conceptual por el estudio analítico de cada uno de sus elementos". -

* 14.

Desde este punto de vista se han elaborado varias definiciones Jurídico-Formal y Jurídico-Substantial.

"Para varios autores, la verdadera noción formal del delito la suministra la ley positiva mediante

*13. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p 128.

*14. Villalobos: Citado por Castellanos Tena -- Fernando, Op. cit. p. 128.

la amenaza de una pena para la ejecución o la omisión de ciertos actos, pues formalmente hablando, expresan, el delito se caracteriza por su sanción penal; sin una ley que sancione una determinada conducta, no es posible hablar de delito". *15.

Esta definición jurídico-formal la tenemos presente en el Código Penal vigente, en su Art. 7; que establece: "Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales".

Para una definición de carácter jurídico-substancial, dice Fernando Castellanos, "Dos son los sistemas principales para realizar el estudio jurídico-esencial del delito: El unitario o totalizador y el atomizador o analítico". *16.

a) El Unitario o Totalizador, sostiene que el delito no se puede dividir, ni para su estudio, por integrar un todo orgánico, un concepto indisoluble.

b) El Analítico o Atomizador; sostiene que para poder estudiar el delito, hay que hacerlo -- por sus elementos constitutivos.

Respecto a estas concepciones, Fernando Castellanos afirma: "Para estar en condiciones de entender el todo, precisa el conocimiento cabal de --

*15. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 128.

*16. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 129.

sus partes, ello no implica, por supuesto, la negación de que el delito integra una unidad". *17.

Aún así, con esta proposición lógica, no existe una uniformidad en cuanto a los elementos constitutivos del delito, ya que un autor señala un número, y desde otro ángulo, otros lo configuran con más o menos elementos; y para esto podemos citar:

"Edmundo Mezger: Delito es la acción, típicamente, antijurídica y culpable". *18.

"Cuello Calón: Delito es la acción humana, antijurídica, típica, culpable y punible". *19.

"Jiménez de Asúa: Delito comprende la acción, tipicidad, antijuridicidad, imputabilidad, culpabilidad, punibilidad y las condiciones objetivas de penalidad". *20.

La serie de elementos usados para calificar el delito varía como ya se había mencionado, y aún cuando estos autores indiquen un número en cuanto a los elementos constitutivos del delito, se señala la condición de que éste se establecerá -

*17. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 129.

*18. Mezger, Edmundo: Citado por Castellanos Tena Fernando, Op. cit. p. 129.

*19. Cuello Calón: Citado por Castellanos Tena Fernando, Op. cit. p. 129-130

*20. Jiménez de Asúa: Citado por Castellanos Tena Fernando, Op. cit. p. 132

cuando estos elementos en conjunto se unan. Es decir, que toda conducta delictuosa para que se considere como tal, deberá contener los elementos esenciales, ya que si faltara alguno de ellos no se podrá integrar el llamado concepto de delito.

Fernando Castellanos establece "como elementos-
esenciales del delito: La conducta, la tipicidad, la antijuridicidad (o antijuricidad), y la culpabilidad, más esta última requiere de la imputabilidad como presupuesto necesario" *21.

Antes de dar una breve explicación de los elementos que nos proporciona Fernando Castellanos; estimo necesario hacer una distinción sobre los vocablos usados por los diversos autores al mencionar el comportamiento humano como un elemento del delito.

El delito es ante todo una conducta humana, y ante esto, los diferentes estudiosos de la materia para referirse a ella han usado distintas denominaciones: acto, acción, hecho.

"Luis Jiménez de Asúa explica que emplea la palabra "acto" en una amplia acepción comprensiva del aspecto positivo "acción" y del negativo "omisión". *22.

*21. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 132.

*22. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 147.

"Para Cavallo, el hecho en sentido técnico, es el conjunto de los elementos materiales del mismo que realiza la lesión o el peligro a un interés penalmente protegido". *23.

"Para Battaglini, el hecho en sentido propio, es solamente el hecho material que comprende la acción y el resultado" *24.

"Porte Petit distingue la conducta del hecho; éste se compone de una conducta, un resultado y un nexo casual". *25.

En la Teoría del Derecho se entiende por hechos jurídicos los acontecimientos a los cuales el Derecho atribuye ciertas consecuencias. Desde esta referencia, todo delito es un hecho jurídico; si el delito es de mera actividad o inactividad debe hablarse de conducta, de hecho cuando el delito es de resultado material.

Fernando Castellanos prefiere el término de conducta, pues, dentro de él se pueden incluir correctamente el hacer positivo como el negativo, más no tiene el inconveniente de aceptar el empleo de conducta y hecho; advirtiendo que sólo le parece útil-

*23. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 147.

*24. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 147.

*25. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 148.

la distinción al hablar de hecho para designar la conducta, el resultado y su necesario nexo casual, y del vocablo conducta cuando el tipo sólo exige un acto o una omisión.

Ahora bien, explicaré los elementos constitutivos del delito que fernando Castellanos nos proporciona:

CONDUCTA:

Es el comportamiento humano voluntario positivo - o negativo encaminado a un propósito, dentro de éste puede comprender la acción y la omisión; es decir, el hacer positivo y el negativo; el actuar y el abstenerse de obrar. Sólo el acto y la omisión deben corresponder al hombre, porque únicamente él, es posible sujeto activo de las infracciones penales, ya que es el ser capaz de voluntad. De este principio se deriva que sólo las personas físicas pueden delinquir, más está en pie el problema de que si las personas morales o jurídicas son o no responsables ante el Derecho Penal. Para Fernando Castellanos, "Las personas morales o jurídicas no pueden ser sujetos activos del delito por carecer de voluntad propia, independiente de la de sus miembros, razón por la cual faltaría el elemento conducta, básico para la exis

lencia del delito" *26.

Más comparte la opinión de que: "Estas se constituyen en sujetos pasivos del delito como las personas físicas, en especial tratándose de infracciones penales de tipo patrimonial y contra el honor, como también el Estado puede ser sujeto pasivo del delito y, de hecho, lo es la sociedad misma". *27.

TIPICIDAD:

Necesariamente para que exista el delito, se requiere una conducta o hechos humanos, más no quiere decir que todas estas conductas sean calificadas como delictuosas, es preciso que se configuren como tales en la ley, no confundiendo el tipo con la tipicidad.

El tipo es la creación, la descripción hecha en la ley sobre estas conductas. La tipicidad es la adecuación de una conducta concreta con el descrito legal formulado en abstracto; por lo tanto, es el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley.

Es indispensable señalar que si estas conductas no se configuran como tales, se puede decir, que no existe delito sin tipicidad, a lo cual basta refe-

*26. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 149.

*27. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 151.

rinos a lo que establece en forma expresa la Congtitución Federal, en su Art. 14:

"En los juicios del 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 que se trata".

ANTI JURIDICIDAD:

Es un elemento esencialísimo para la integración del delito. Esta antijuridicidad, sólo atiende al acto, a la conducta externa; y radica en la violación del valor o bien protegido a que se contrae el tipo penal respectivo.

Se acepta como antijurídico lo contrario al Derecho, y se divide en formal, cuando implique transgresión a una norma del Estado; y material, cuando signifique contradicción a los intereses colectivos.

Lo anterior quiere decir; que el Estado crea y establece normas jurídicas que tiendan a proteger y garantizar entre otras cosas la tranquilidad social, seguridad de las personas tanto en su integridad física como en su economía; lo antijurídico consiste precisamente en violar esas normas jurídicas.

CULPABILIDAD:

Para ser culpable un sujeto, precisa que antes sea imputable. La imputabilidad constituye un presupuesto de la culpabilidad, así que, la imputabilidad es la capacidad de entender y de querer en el campo penal; es pues, el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mental en el autor en el momento del acto típico penal. Ante esta imputabilidad, el individuo tiene un deber jurídico que debe dar cuenta a la sociedad, sobre el hecho realizado, y ésto, es conocido como la responsabilidad.

Con esta breve explicación sobre lo que es la imputabilidad, la culpabilidad se considera como el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica, es decir, que la culpabilidad es el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto activo con la conducta que ha realizado.

Aclarando como se mencionó en párrafos anteriores; el sujeto activo desde el punto de vista penal, es la persona física que realiza una conducta delictuosa.

La culpabilidad reviste dos formas: dolo y culpa. En el dolo, es la intención delictuosa; en la cul-

pa, es el olvido de las precauciones indispensables exigidas por el Estado para la vida gregaria.

Por último, otro aspecto importante a tratar en relación al delito es lo referente a los sujetos que intervienen en él. Estos sujetos son:

a) Sujeto Activo. - Es la persona física que materialmente y en forma directa interviene, ya sea mediante una acción o una omisión, en la comisión de un delito.

b) Sujeto Pasivo y el Ofendido: El sujeto pasivo es la persona física o moral que resiente el resultado de la comisión de algún delito. Es el titular del derecho violado y jurídicamente protegido por la norma.

"El ofendido es la persona que resiente el daño causado por la infracción penal. Generalmente hay coincidencia entre el sujeto pasivo y el ofendido, pero a veces se trata de personas diferentes, tal ocurre en el delito de homicidios, en donde el sujeto pasivo o víctima es el individuo a quien se ha privado de la vida, mientras los ofendidos son los familiares del occiso".*28.

*28. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 151-

1.5. ENCUBRIMIENTO.

En este inciso se definirá lo que es encubrimiento en forma general, ya que se tratará ampliamente en el capítulo III, siendo el punto medular de esta investigación.

Por encubrimiento se entiende, según el diccionario de la lengua a la acción de encubrir, a la participación en la responsabilidad de un delito por impedir que se descubra, favorecer la ocultación del delincuente, etc.

Concepto que trata dos aspectos; uno en sentido amplio y otro desde el ángulo jurídico.

Concepto que tiene relación con la conducta típica señalada en el Código Penal vigente, en su Art.400; donde establece lo siguiente:

ART. 400: Se aplicarán de cinco días a dos años - de prisión y multa de veinte a quinientos pesos al que:

I. No procure por los medios lícitos que tenga a su alcance, impedir la consumación de los delitos que sabe van a cometerse, o se están cometiendo, si son de los que se persiguen de oficio;

II. No haya tomado las precauciones indispensables para asegurarse de que la persona de quien recibió la cosa en venta o prenda tendría derecho -

para disponer de ella, si resultare robada;

III. Requerido por las autoridades, no dé auxilio para la investigación de los delitos o para la persecución de los delincuentes;

IV. Preste auxilio o cooperación de cualquier especie al autor de un delito, con conocimiento de esta circunstancia, por acuerdo posterior a la ejecución del citado delito;

V. Oculte al responsable de un delito, o los efectos, objetos o instrumentos del mismo, o impida que se averigüe, y

VI. Adquiera, a sabiendas, ganado robado. (Art. 400 del C. P.)

"En términos de generalidad comete encubrimiento el que, con posterioridad a la ejecución de un delito y sin previo concierto con sus responsables, los oculta, los protege, les facilita la fuga o les asegura la impunidad de destruir las huellas o pruebas del delito, o por esconder sus efectos, o se beneficia lucrando con los objetos materiales en que ha recaído la acción criminal o con sus efectos". *29.

*29. González de la Vega, Fco. El Código Penal - Comentado, Ed. Porrúa, México 1982, p. 446.

Nuestra legislación en materia de encubrimiento si que un sistema dual en el que considera:

a) Como un delito único.- La autoría y la complicidad son las formas de participación de un delito único. Es decir, el que encubre es responsable -- del delito en sí, cuando éste no intervino para na da en un delito ya consumado. Solución que se fun damenta en lo que establece el Art. 13 del C. P. - vigente, donde: "Estima como forma de participa- ción en el delito "único" encubierto al encubri- miento, puesto que declara que son responsables -- los que prestan auxilio a los delincuentes, una -- vez que éstos efectuaron su acción delictuosa".³⁰.

b) Como un delito típico especial.- No se dan - las formas de participio: autoría y complicidad, - el significado de cooperación a la tarea consumati va del delito; sólo considera ciertas acciones pa- ra que la conducta de encubrimiento sea tomada co- mo un delito típico especial; solución que se fun- damenta en el Art. 400 del C.P. en el que estable- ce los casos expresamente en que sancionan las for mas de encubrimiento como un delito distinto.

Este sistema dual, fue adoptado por la problemáti- ca que se presentaba en calificar los actos como - autor del delito o como participante; "dificultad-

³⁰. González de La Vega, Fco. Op. cit. p. 446.

que se resolvió creando en la ley un sistema mixto que consiste en considerar al encubrimiento por regla general, como grado de coparticipación, en los términos del Art. 13, que incluye como responsables a los que presten auxilio o cooperación de cualquier especie, por concierto previo o posterior..., y considerar asimismo al encubrimiento como delito-específico, en contados casos, que se enumeran en el Art. 400". *31.

De lo anterior puedo concluir, que el encubrimiento como conducta humana se puede presentar, según mi opinión en dos circunstancias:

- Encubrimiento como mera conducta.
- Encubrimiento como conducta típica, antijurídica y culpable, que a la vez da como resultado la imposición de una pena, cuando se hayan reunido determinadas características o circunstancias objetivas de penalidad; tales como

1.6. DEFRAUDACION FISCAL.

La defraudación fiscal está compuesta de dos palabras que significan según la Academia de la Lengua: Defraudación: Usurpar a uno lo que le toca de derecho, eludir, burlar, frustrar, dejar sin efecto, el pago de una cosa.

*31. González de la Vega, Fco, Op. cit. p. 447.

Fiscal: Perteneciente al fisco o al Ministerio Público.

La relación de estas palabras me proporciona la idea o el conocimiento, que la defraudación fiscal, en mi opinión significa:

Eludir, burlar el pago que pertenece al fisco; entendiéndose por fisco, la parte de la Hacienda Pública, formándose ésta, con las contribuciones, impuestos o derechos. (Que son los llamados tributos).

"La defraudación fiscal implica la inobservancia de la norma tributaria, que consiste en el hecho u omisión que implique la violación a la orden o prohibición". *32.

Esta definición, me da el razonamiento de que si por un lado la defraudación fiscal se encuentra tipificada como un delito fiscal en el Art. 108 del Código Fiscal de la Federación, y si por otro lado el Art. 7 del C.P.vigente señala que: "El delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales"; es lógica la implicación de los términos empleados por el autor.

Ahora bien, en esta misma definición están comprendidas dos partes:

*32. Lerdo de Tejada, Francisco: citado por Arévalo Guerrero María Gloria, Op. cit. p. 27.

Primera, referente a la norma tributaria; norma - que compete al Estado, fundamentado por el Principio de la Legalidad Tributaria.

En México, en materia tributaria, el principio de la legalidad se encuentra plasmado en la fr. IV -- del Art. 31 de la Constitución Política, que dispone y establece; que las contribuciones deben estar reguladas en la ley.

Por lo tanto, la ley debe establecer cuáles son -- los elementos esenciales del tributo, a saber, objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, - infracciones y sanciones.

También la propia Constitución, faculta al Congreso para imponer esas contribuciones de las que habla el Art. 31 fr. IV (Art. 73-VII Constitucional). Luego entonces, la norma tributaria puede consistir en un mandato o una prohibición; es decir, ordenar el hacer de una conducta o la abstención u omisión. Mandatos y prohibiciones que están dirigidas a los sujetos pasivos del crédito fiscal, las cuales son: las personas físicas o morales, ya sean mexicanas o extranjeras, que de acuerdo con las leyes están - obligadas al pago de una prestación determinada al fisco federal.

Cuando estos sujetos no cumplen con las obligaciones que la norma señala, incurren en una infracción

que está sancionada por una ley. Esto, constituye la segunda parte de la definición dada anteriormente por Lerdo de Tejada; "en el hecho u omisión que implique la violación a la orden o prohibición". La defraudación fiscal como se mencionó, está tipificada como un delito en el C.F.F., establecida en su Art. 108, y tiene cierta similitud con el delito de Fraude tipificado en el C. P., en su Art. 386.

En ambos artículos se habla de engaño y aprovechamiento del error. Donde engañar "es hacer o caer a otro en un error: alterar la verdad". *33:

Error; es el conocimiento equivocado de una cosa, hecho o derecho, noción falsa que de alguna cosa se tiene". *34.

Conceptos que en el C.F.F., se refieren a usar o utilizar el engaño o aprovechamiento de un error para la omisión total o parcial del pago de las contribuciones, mientras que en el C. P. se refieren a la obtención de un lucro indebido.

En los dos casos se debe presentar el enriquecimiento ilegítimo, que consiste en la ventaja económica que una persona tenga en relación al menoscabo del patrimonio de otra. Siendo el Estado el dañado ante una defraudación fiscal.

*33. Arévalo Guerrero, María Gloria, Op. cit. p. 30

*34, Arévalo Guerrero, María Gloria, Op. cit. p. 31.

"La figura de delito de defraudación fiscal aparece en nuestro derecho positivo hasta fecha reciente. Con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal se podía proceder en -- contra del contribuyente con fundamento en el --- fraude consignado en el Código Penal. Al no exigir calidades especiales en el sujeto pasivo, el fraude en contra de la Hacienda Pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico". *35.

La nueva tendencia dentro de la política fiscal -- sobre legislar elevando a la categoría de delito, penado con sanciones corporales, el fraude al fis-- co cometido en los impuestos fué generada en la -- Tercera Convención Nacional Fiscal; celebrada en -- la Ciudad de México en el año 1947. Expidiéndose en dicha convención con fecha 30 de Diciembre de 1947, la Ley Penal de Defraudación Impositiva en -- Materia Federal.

Esta ley tuvo vida fugaz, puesto que estuvo vigen-- te sólo el año de 1948, sin embargo, la Hacienda -- Pública nunca aplicó dicha ley, tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conoci -- mientos, educación y preparación que respecto de -- las obligaciones fiscales tenía un gran número de

*35. Hernández Esparza, Abdón. El delito de de-- fraudación fiscal, Ed. Botas, México 1962, -- p. 43.

contribuyentes (antes llamados causantes).

"Al final de 1948, se promovieron reformas en vista de algunos errores dentro de la ley de Defraudación Impositiva. Al reformarse el Código Fiscal se recogieron en el Título Sexto los delitos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes, es así que con fecha 30 de Diciembre de 1948, aparece publicado en el Diario Oficial la reforma al Código Fiscal en el cual se adicionan los artículos 241 a 283, quedando comprendido el delito de defraudación fiscal en el capítulo V del Título mencionado". *36.

El Código Fiscal vigente derogó al publicado en 1967, por lo que la defraudación fiscal ya está señalada en otros artículos que son: 108 y 109 actuales.

1.7. RESPONSABILIDAD JURIDICA.

Responsabilidad: "Es la obligación de satisfacer cualquier daño o perjuicio; cualquier cargo u obligación moral que resulta para uno del posible yerro en cosa o asunto determinado". *37.

*36. Hernández Esparza, Abdón, Op. cit. p. 47.

*37. Diccionario Enciclopédico Ilustrado de la Lengua Castellana, Argentina: Sopena Argentina, - 1965.

Enlazando este concepto con el jurídico, es hablar - en términos ajustados al derecho.

Luego entonces, hablar de responsabilidad jurídica - es hablar de responsabilidad que se adquiere dentro del ámbito del derecho. Pasemos pues, a citar definiciones dentro de este ámbito:

Para Guido Zanobini es: "la obligación de aquél, a quien por cualquier título, incumben las consecuencias de un hecho dañoso". *38.

Margarita Lomeli Cerezo, expresa que la responsabilidad es la situación en que se encuentra aquél que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que causa un daño". *39.

De estas definiciones, puedo concluir, que la responsabilidad es adquirida por la acción de una conducta que le es atribuida, la cuál es causa de un daño, -- donde por tales motivos debe sufrir las consecuencias.

Jurídicamente existen diversos tipos de responsabilidad, que para efectos de esta investigación, analizaré de una forma concreta, tres de ellas, las cuales son las más importantes en relación a mi trabajo.

- A. Responsabilidad Civil.
- B. Responsabilidad Penal.
- C. Responsabilidad Administrativa.

*38. Zanobini Guido: citado por Lomeli Cerezo Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*, Ed. Porrúa, - México 1979, p. 183.

*39. Lomeli Cerezo, Margarita, *Op. cit.* p. 183.

A. RESPONSABILIDAD CIVIL.

"La responsabilidad civil consiste en la obligación que tiene una persona de indemnizar a otra los daños y perjuicios que le han causado". *40.

En la responsabilidad civil se presentan las siguientes características:

1. "En el Derecho Civil no hay pena o sanción repressiva, sino únicamente la reparación del daño, -- que comprende el restablecimiento de la situación anterior a aquél, o la indemnización por daños y perjuicios.
2. En el Derecho Civil, para que exista responsabilidad no se requiere dolo o culpa, y ni siquiera debe haber en todos los casos la violación de una norma legal, puesto que se admite la responsabilidad objetiva, en la que los hechos en sí mismos son lícitos.
3. En la responsabilidad civil, el daño lo resiente directamente el individuo, y sólo en forma indirecta la sociedad, por ser aquél parte de la colectividad.
4. La responsabilidad civil puede recaer sobre terceros no imputables, como ascendientes, tutores, patronos, representantes, etc." *41.

*40. Borja Soriano, Manuel: citado por Arévalo Guerrero María Gloria, Op. cit. p. 64.

*41. Lomell Cerezo, Margarita, Op. cit. p. 185-186.

La responsabilidad civil surge pues, cuando se han causado daños, y en la cual el Derecho Civil no trata de castigar, sino de reparar, de indemnizar, de restablecer un equilibrio económico, - roto por el hecho ilícito.

Por lo tanto, la característica esencial en este tipo de responsabilidad se particulariza por la reparación del daño causado, restableciendo la situación que se tenía antes de causarlo.

B. RESPONSABILIDAD PENAL.

*"Es la situación en que se encuentra la persona que, de acuerdo con la Ley y la declaración judicial respectiva, debe sufrir las consecuencias de un hecho ilícito, el delito que le es imputable en concreto, - por dolo o culpa de su parte". *42.*

En la responsabilidad penal se presentan las siguientes características:

1. *"En el Derecho Penal, no sólo hay obligación de reparar el daño, sino que el delincuente debe sufrir la pena, que es la principal consecuencia - del delito.*
2. *En el Derecho Penal, sólo se establece la responsabilidad cuando se ha violado la norma y existe dolo o culpa, es decir, intención delictuosa, o*

*42. Lomell Cerezo, Margarita, Op. cit. p. 184-185.

bien imprudencia, negligencia o descuido del sujeto activo del delito.

3. En la responsabilidad penal el daño que el Derecho toma en cuenta como principal es el causado a la sociedad, por el ataque a bienes jurídicos que se estiman fundamentales para la convivencia social, y considera en segundo término el daño sufrido por la víctima.
4. La responsabilidad en el campo penal es siempre y exclusivamente personal". *43.

La consecuencia pues, de realizar una conducta delictuosa es el sufrimiento de una pena, teniendo además la obligación de reparar el daño causado; presentando la exigencia de una responsabilidad exclusivamente personal al cometer una violación en las normas del Derecho Penal.

C. RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA.

"La inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia la Administración Pública, constituye un acto ilícito de Derecho Administrativo y es causa de la responsabilidad del transgresor hacia el ente titular del interés tutelado por la norma y en virtud del cual se impone un de---

*43. Lomell Cerezo, Margarita, Op. cit. p. 185-186.

bet". *44.

Las características de la responsabilidad administrativa son las siguientes:

1. "Debe haber violación a una norma de Derecho Administrativo.
2. Se tiene la obligación de reparar el daño cau sado, además de sufrir una pena.
3. Se origina por dolo o culpa por parte del infractor.
4. La responsabilidad es personal aunque pueden existir excepciones". *45.

Si se ocasiona un daño por violar una norma de De recho Administrativo, acarrea la obligación de re pararlo, pero, además surge la aplicación de una pena y ésta puede tener el carácter de sanción pe nal o de sanción administrativa.

En términos finales, la responsabilidad adminis--
trativa deriva de un hecho ilícito, es decir, que requiere la violación de una norma de tipo adminis--
trativo, y que ésta, sea cometida ya sea por dolo-
o culpa; teniendo el carácter de personal, existi-
endo, aún cuando no se haya producido un daño con-
creto, la cualidad de reprimirse con una sanción -
penal.

*44. Lomell Cerezo, Margarita, Op. cit. p. 186.

*45. Arévalo Guerrero, María Gloria, Op. cit. p. 65.

Como se puede observar, existen ciertas diferen--
cias entre un tipo de responsabilidad y otra.

Entonces para que una persona sea: "legalmente -
responsable de determinada conducta o que sobre -
ella recaiga la responsabilidad jurídica de la --
misma, significa que está sujeta a una sanción en
el caso de un comportamiento contrario". *46.

Sanciones que se adecuan según el tipo de respon-
sabilidad adquirida; es así como en la práctica -
"las sanciones se distinguen en civiles, penales,
administrativas, según estén establecidas por nor-
mas pertenecientes al Derecho Civil, Penal o Admi-
nistrativo". *47.

Considero conveniente dar el concepto de la san-
ción, ya que tiene que ver ésta, en gran parte --
con la responsabilidad.

La sanción ha sido definida por Eduardo García --
Máynes como la: "consecuencia jurídica que el in-
cumplimiento de un deber produce en relación con-
el obligado". *48.

Así mismo, determina por dos hipótesis la esencia-
lidad de las sanciones, las cuales son:

*46. Kelsen, Hans. Teoría General del Derecho y -
del Estado, Traducción. Eduardo García Má-
ynez, Universidad Nacional Autónoma de México,
México, 1979, p. 75-76.

*47. Lomell Cerezo, Margarita, Op. cit. p. 19

*48. García Máynes, Eduardo. Introducción al Estu-
dio del Derecho, Ed. Porrúa, México 1979, --
pág. 295-302.

COINCIDENCIA:

Relaciones
existentes
entre el -
deber jurí-
dico prima-
rio y el -
constituti-
vo de la -
sanción.

**NO
COINCIDENCIA**

Cumplimiento forzoso (su fin
consiste en obtener coactiva-
mente la observancia de la -
norma infringida).

I: Indemnización (tiene como
fin obtener del sancionado -
una prestación económicamen-
te equivalente al deber jurí-
dico primario).

II: Castigo (su finalidad -
inmediata es aflictiva. No-
persigue el cumplimiento del
deber jurídico primario ni -
la obtención de prestaciones
equivalentes).

Las hipótesis descritas en el cuadro anterior son
consideradas por el autor como sanciones simples,
mencionando que al lado de ellas existen las mix-
tas y complejas que, como su denominación lo indi-
ca resultan de la combinación o suma de las prime-
ras (o sea de las simples).

*Puede haber cuatro combinaciones que son:

1. Cumplimiento + Indemnización.

*48. García Máynez, Eduardo. *Introducción al Es-
tudio del Derecho*, Ed. Porrúa, México 1979,
pág. 295-302.

2. Cumplimiento + Castigo.
3. Indemnización + Castigo.
4. Cumplimiento + Indemnización + Castigo".^{49.}

Todo esto significa, que no sólo se pueden presentar las sanciones simples, sino que también la combinación de ellas.

Como se mencionó anteriormente, estas sanciones pueden ser: civiles, penales y administrativas, según pertenezcan sus normas al derecho en cuestión. Estas, se refieren a:

SANCIONES CIVILES.

"Tienen por objeto restituir las cosas al estado que tenían antes de la violación de la norma, es decir, la reparación del daño".^{50.}

Ejemplos: indemnización, rescisión, nulidad, caducidad, etc.

SANCIONES PENALES.

"Implican para el infractor, una pérdida o disminución de sus bienes jurídicos, ya sea la libertad o una parte de su patrimonio".^{51.}

Ejemplos: la prisión, la reclusión, la pérdida de instrumentos del delito, la destitución o suspensión de funciones o empleos, y otras análogas instituidas

^{49.} García Máynez, Eduardo, *Op. cit.* p. 303.

^{50.} Arévalo Guerrero, María Gloria, *Op. cit.* p. 71.

^{51.} Arévalo Guerrero, María Gloria, *Op. cit.* p. 72.

en el Código Penal.

SANCIONES ADMINISTRATIVAS.

"Tienen el mismo fin que las anteriores, ya que --- en ocasiones implican el mismo tipo de sanción".⁵². Ejemplos de este tipo de sanción son: multa, arresto, clausura de negocios, suspensión de actividades o destitución de ellas cuando tengan cargos públicos. La similitud entre las sanciones administrativas y las penales se diferencian en las autoridades que -- aplican la sanción; pues, las sanciones penales co-- rresponden a las autoridades penales, mientras que - para las administrativas les corresponden a las autoridades administrativas.

"Por lo tanto, el aspecto "sanción" es un factor que determina el tipo de responsabilidad en que se incurre al violar una norma".⁵³.

Es preciso hablar de otros dos factores que hacen acto de presencia cuando se habla del término responsabilidad y estos factores son: dolo y culpa.

"Dolo es la conducta voluntariamente encauzada a la lesión de un bien jurídicamente protegido con conciencia de que se viola un deber y con representación del resultado a producirse".⁵⁴.

⁵². Arévalo Guerrero, María Gloria, Op. cit. p. 78.

⁵³. Arévalo Guerrero, María Gloria, Op. cit. p. 73.

⁵⁴. Hernández Esparza, Abdón, Op. cit. p. 110-111.

"La culpa, implica la voluntad de realizar una conducta lícita y la ausencia de voluntad en cuanto al resultado, mismo que se produce por impericia, imprevisión, imprudencia, negligencia, ineptitud o falta de cuidado". *55.

Ahora bien, la persona no es culpable si no se presentan estos dos factores, ya que sin la concurrencia de ellos, el juez no tendrá bases para poder aplicar la sanción o pena que merece.

En el capítulo IV del presente trabajo, determinaré el tipo de responsabilidad que es acreedor el contador público, actuando como comisario de una sociedad anónima frente a la figura del encubrimiento de la defraudación fiscal y las consecuencias que debe sufrir por ello.

*55. Hernández Esparza, Abdón, Op. cit. p. 111.

CAPITULO II

FUNCIONES DEL CONISARIO

- 2.1. FUNDAMENTO LEGAL Y NECESARIO - LAS CONDICIONES PARA SU DESIGNACION.**
- 2.2. NUMERO, SIGNIFICACION, NOMBRAMIENTO Y DURACION.**
- 2.3. POSICION JURIDICA EN LA SOCIEDAD MERCANTIL Y SU RETRIBUCION.**
- 2.4. ATRIBUCIONES EN LA SOCIEDAD MERCANTIL.**
- 2.5. RESPONSABILIDAD EN EL EJERCICIO DE SUS FUNCIONES.**

En el capítulo anterior se trataron algunas definiciones de comisario, comentándose someramente la importancia de la vigilancia dentro de la sociedad anónima.

En el presente capítulo se referirá al fundamento legal y necesario del comisario, al número, significación, nombramiento, duración, condiciones para su designación, posición jurídica, retribución, atribuciones, y de la responsabilidad que tiene al ejercer dicha función.

2.1. FUNDAMENTO LEGAL Y NECESARIO - LAS CONDICIONES PARA SU DESIGNACIÓN.

La necesidad de nombrar a uno o varios comisarios para que sean ellos los que se encarguen de llevar a cabo la labor de vigilancia de la sociedad anónima, se fundamenta principalmente en las siguientes razones:

En el interés tanto de los socios como de otros inversionistas, de que su inversión sea lo más segura posible, ya que éstos no podrían saber en un momento dado del mal funcionamiento de la sociedad o de las desviaciones que pudieran existir con respecto a las políticas previamente establecidas para el logro de sus objetivos, puesto que no se en-

cuentran familiarizados con el funcionamiento de la misma por no formar parte de su administrac*ión*.

Para asegurarse del buen funcionamiento de la sociudad; para evitar la falta de confianza por -- parte de terceros.

Razones que surgen en el manejo de una sociedad, originando la necesidad de nombrar ya sea uno o varios comisarios. La Ley General de Sociedades Mercantiles permite que los mismos socios funjan como comisarios, pero generalmente no es el caso que prevalece; ya que se opta por una persona totalmente ajena a la sociedad, para evitar la i--dea en un momento dado, que los intereses personales de los socios se mezclen con los intereses de la sociedad, por lo que se recurre al servi--cio de un profesional independiente.

En cuanto al fundamento legal, existe la obligac*ión* de nombrar uno o varios comisarios en la sociudad anónima, obligac*ión* establecida en la -- L.G.S.M., en su Art. 164, que señala lo siguiente: "La *vigilancia de la sociedad anónima estard a cargo de uno o varios comisarios, temporales y revocables quienes pueden ser socios o personas--extrañas a la sociedad*". (Art. 164 L.G.S.M.).

La L.G.S.M., de la misma manera que exige que exista vigilancia en la sociedad anónima, restringe y condiciona la designación de las personas que la llevan a cabo. En esencia son las siguientes:

- 1) No estar inhabilitado para el ejercicio del comercio; debe entenderse en el sentido de tener capacidad para el mismo y de no estar comprendido en ninguna de las prohibiciones que señala el Código de Comercio en su Art. 12 (Art. - 165 fr. I).
- 2) Deben ser independientes de la administración; por lo que se prohíbe ejercer dicho cargo a empleados de la sociedad, (Art. 165 fr. II L. G. S. M.), restricción de igual forma para aquellos en que exista parentesco consanguíneo en línea recta sin límite alguno, en línea colateral hasta el cuarto grado, y por afinidad hasta el segundo grado (Art. 165 fr. III).
- 3) Los comisarios pueden ser socios o extraños; - posibilidad concedida, la cual se comentó anteriormente. (Art. 164).
- 4) Deben otorgar garantía a las resultas del desempeño de su misión; garantía que puede consistir en depósito de dinero, de acciones a la sociedad o en fianza. Datos de carácter interno que no afectan a los terceros que se relan

cionen con la sociedad. (Art. 152, el que re
mite al 171).

- 5) Pueden ser personas físicas o sociedades; la ley no establece respecto a los comisarios - que el cargo sea personal, ni prohíbe, como lo hace al referirse a los administradores, - que sea desempeñado por medio de representante. De aquí que sin dificultad alguna la -- Ley de Instituciones de Crédito en su Art. - 44, Inciso "C" permita expresamente que las Instituciones Fiduciarias puedan desempeñar el cargo de comisario.

Finalmente, además de las obligaciones establecidas por la L.G.S.M., los estatutos son decisivos en cuanto a las condiciones especiales que pueden señalarse para el desempeño del cargo de comisario en cada caso concreto.

2.2. NUMERO, SIGNIFICACION, NOMBRAMIENTO Y DURACION.

Número, significación, nombramiento y duración: "La vigilancia de la sociedad estará a cargo de uno o varios comisarios"; así lo dice la ley, pero son los estatutos los que tienen que establecer si el cargo de comisario será desempeñado por uno solo o por varios.

Es necesario hacer notar la diferencia en comparación con lo que ocurre con los administradores --- cuando éstos son dos o más. En el Art. 143 de -- L.G.S.M., dispone en el caso de que fueren dos o -- más a funcionar en Consejo de Administración, donde son tomadas las decisiones por mayoría de votos en su caso, porque constituye un Órgano colegiado. Caso no llevado para los comisarios cuando éstos -- sean dos o más, ya que la L.G.S.M., quiere que estos funcionen como Órganos individuales, sea cualquier número que los forme, en razón de las diversas disposiciones establecidas sobre la responsabilidad individual de todos ellos; razón incompatible si funcionaran como un Órgano colegiado.

El Art. 181 fr. II, atribuye con competencia exclusiva a la Asamblea General Ordinaria de Accionistas para el nombramiento de los comisarios. Sólo los accionistas con derecho a voto intervendrán en su elección, regla general que tiene dos excepciones:

- a) En el Art. 144 L.G.S.M., aplicable a los comisarios por disposición del Art. 171 de la misma, con arreglo a la cual la minoría que represente un veinticinco por ciento del capital social, tendrá derecho a nombrar un comisario si

éstos son tres o más. No olvidando a los estatutos donde se podrá establecer un derecho más amplio sobre ello.

- b) La disposición del Art. 168 L.G.S.M., en el caso de que falten todos los comisarios, el Consejo de Administración deberá reunir la Asamblea General Ordinaria de Accionistas en un plazo brevísimo para que proceda a la designación de comisarios; pero si el Consejo de Administración no convoca a Asamblea, o si convocada ésta no se reúne, o si reunida no designa comisarios, la autoridad judicial los nombrará con carácter interino en espera de que la Asamblea General Ordinaria proceda al nombramiento de los definitivos.

En cuanto a la duración de los comisarios; el Art. 164 de la L.G.S.M., lo establece con carácter temporal, por lo tanto tienen que ser nombrados por un tiempo que deberá expresarse en los estatutos. Este período puede ser uno o más ejercicios sociales; como en el caso de los administradores, el transcurso del plazo fijado no los autoriza a abandonar sus funciones, sino hasta que se presenten los nuevos comisarios que han de sustituirlos. (Art. 154 al que remite el 171).

Además de establecer el Art. 164 de la L.G.S.M., el carácter de temporal de los comisarios, también dice que es revocable; consecuentemente se puede advertir el derecho amplio e ilimitado que tiene la Asamblea General Ordinaria, para revocar sin expresión de causa a estos comisarios, en donde ningún precepto ya sea estatutario o cualquiera que restrinja este derecho tendrá efecto alguno.

No olvidando para ello, el caso en que la mayoría quiera revocar al comisario nombrado por la minoría, lo podrá hacer siempre y cuando revoque al comisario que ella designó. (Art. 144, párrafo 2°, el que remite al 171).

También se presenta el caso de remoción automática. sanción como consecuencia de no preparar el informe sobre el balance en los plazos que la ley señala. (Art. 176).

Finalmente, el cargo de comisario puede concluir por renuncia o incapacidad de los interesados.

1.3. POSICION JURIDICA EN LA SOCIEDAD MERCANTIL Y SU RETRIBUCION.

La posición jurídica que tiene el comisario dentro de la sociedad anónima está establecida por la relación de prestación de servicios, al mismo tiempo que

actúan como Organos de la Asamblea General Ordinaria.

Además del nexo establecido, para poder llevar a cabo y lograr el correcto desempeño de sus funciones como órgano de vigilancia, es necesario e indispensable que la dependencia sea directa y única de la Asamblea de Accionistas, debido a las -- cualidades propias ya mencionadas que deben caracterizar este órgano.

El cargo de comisario debe ser retribuido; disposición que se desprende del Art. 181 fr. III, donde impone a la Asamblea General Ordinaria de Accionistas la obligación de fijar los emolumentos de los mismos, en caso de no haberse fijado en -- los estatutos.

Emolumentos que pueden consistir en un sueldo, o en una participación de los beneficios, o bien en una combinación de ambas formas. Este punto merece destacarse, ya que si se optara por la participación de los beneficios como un formato o base -- de la retribución al comisario, puede caer en la posibilidad de que éste se dedicara a obtener utilidades, aunque éstas no fueran las verdaderamente realizadas por la sociedad. Es por tal razón que la sociedad, ya sea en la Asamblea General Or

dinaria o en los estatutos de la misma, deberá precisar con exactitud este punto.

Si se llegase a presentar el caso en que la Asamblea tratase de fijar una retribución irrisoria a los comisarios, éstos podrán ampararse en el Art. 2607 del Código Civil del D. F., que dispone que la prestación de servicios se remunerará según convenio y en defecto del mismo, de acuerdo con la costumbre del lugar.

2.4. ATRIBUCIONES EN LA SOCIEDAD MERCANTIL.

Las atribuciones de los comisarios las resume la fr. IX del Art. 166 de la L.G.S.M. "*Vigilar ilimitadamente y en cualquier tiempo las operaciones de la sociedad*". Vigilancia que no precisa su significación, así lo señala el Art. 164 de la misma ley.

Luego entonces, esta vigilancia a cargo de los comisarios se extiende a observar, considerar y proponer juicios críticos en la Asamblea General acerca de la labor de la administración desarrollada por los órganos competentes. Consideración amplia a diferencia de la concepción limitada que se tenía anteriormente sobre la función de los comisarios, enfocándolos como simples revisores de la contabilidad.

Facultades concretas que la ley concede a los comisarios, y no son sólo derechos sino también obligaciones, por lo que bien puede decirse que son poderes - deberes.

Todos ellos conspiran a los fines señalados, y son:

- 1) Carciorarase de la constitución y subsistencia de la garantía que deben otorgar los adminis--tradores y gerentes. (Art. 166 fr. I).
- 2) Revisar la información mensual, que incluya un estado de situación financiera y un estado de resultados. (Art. 166 fr. II).
- 3) Inspeccionar, efectuar un exámen de las operaciones, papeles, registros y demás documenta--ción comprobatoria que considere necesaria en su alcance y extensión para poder fundamentar su dictámen (Art. 166 fr. III).
- 4) Rendir anualmente un informe (Dictamen) a la Asamblea General Ordinaria de Accionistas, respecto a la veracidad y razonabilidad de la información financiera. Esta información debe - incluir:
 - a) Opinión sobre si las políticas y criterios contables seguidos por la sociedad fueron los adecuados y suficientes de acuerdo a - las circunstancias particulares de la so--ciedad.

- b) Si se aplicaron con consistencia en la información que se presenta.
 - c) Si se presenta en forma veras y suficiente la situación financiera y los resultados de la sociedad como consecuencias de las observaciones ya mencionadas. (Art. 166 fr. IV, incisos " A ", " B ", " C ").
- 5) Hacer que se inserten en la Orden del día de las sesiones del Consejo o de la Asamblea, -- los puntos que crean pertinentes. (Art. 166 - fr. V).
 - 6) Convocar a Asambleas Ordinarias y Extraordinarias cuando debiendo hacerlo lo omitieron los administradores, o cuando se lo solicitaran -- los socios con facultades para ello, o bien -- cuando lo juzguen conveniente. (Art. 166 fr. VI y Art. 181, 183, 184, 185 de la L.G.S.M.)
 - 7) Asistir a los Consejos y Asambleas con voz, -- pero sin voto. (Art. 166 fr. VII y VIII.)
 - 8) Transmitir a las Asambleas las denuncias que reciban de los socios. (Art. 167).

En resumen, puedo decir que les corresponde:

- 1) Cuidar el cumplimiento exacto de los estatutos y de la ley.
- 2) Vigilar la actuación del Consejo de Administración:

- a) En general con la inspección de registros, operaciones y demás documentación que considere necesaria.
- b) Asistiendo a los Consejos y Asambleas.
- c) Emitiendo un informe (Dictamen), donde opine sobre la razonabilidad y veracidad de la información financiera.
- d) Dando sugerencias para la inclusión de -- puntos en la Orden del día, haciendo efectivo y eficaz el derecho de denuncia de -- los socios.

2.5. RESPONSABILIDAD EN EL EJERCICIO DE SUS FUNCIONES.

Finalmente, la responsabilidad de los comisarios se presenta en que éstos deben responder individualmente de sus actos, pues no hay responsabilidad colectiva, puesto que falta toda actuación colegiada.

Esta responsabilidad comprende el fiel y exacto cumplimiento de los deberes que la ley y los estatutos pueden imponer. (Art. 169 de la L. G. S. N.).

Es causa de responsabilidad el que intervengan en casos en que tengan un interés opuesto al de la sociedad, además de los daños que infieran a la misma cuando no se cumplan con su obligación de absten---

ción en aquellos asuntos que de igual forma estén en contra de la sociedad. (Art. 170).

Esta responsabilidad pueden exigirla, la sociedad o quienes posean el treinta y tres por ciento del capital social. (Art. 160, 161, 163, que remite al 171).

El acuerdo de exigir la responsabilidad tiene como consecuencia la separación del cargo y la inhabilitación para volverlo a desempeñar, mientras no se declare judicialmente la exención de culpa. (Art. 162-171 de la L. G. S. M.).

Puedo concluir, que la función del comisario, es sumamente compleja e interesante, merecedora de una especial atención; pero, en la cual, no se le ha dado la debida importancia; porque no son, en contra de creencia vulgar, simples revisores de la contabilidad, sino que su tarea consiste, en vigilar la "gestión social", es decir, "vigilar ilimitadamente y en cualquier tiempo las operaciones sociales"; lo que demuestra que sus funciones, van mucho más lejos de lo que se supondría un simple examen de la marcha contable de la negociación.

CAPITULO III

ENCUBRIMIENTO Y DEFRAUDACION EN EL CODIGO FISCAL

3.1. RELACION CON EL CODIGO PENAL.

3.1.1. *Relación con el Derecho Penal General.*

3.1.2. *Relación con el Código Penal.*

3.2. METODOS DE INTERPRETACION DE LA LEY.

3.2.1. *Interpretación en Materia Fiscal.*

3.3. INTERPRETACION DEL DELITO DE ENCUBRIMIENTO. ART. 96.

3.4. INTERPRETACION DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL. ART. 108

3.5. EL ENCUBRIMIENTO DE DEFRAUDACION FISCAL.

Una vez que de manera general se han definido los conceptos que manejaré en este trabajo; procederé al análisis de la parte medular del mismo, que es el encubrimiento y la defraudación contenidas dentro del Código Fiscal de la Federación.

Las figuras de encubrimiento y de defraudación -- fiscal se contemplan dentro del Capítulo II del Título IV del mencionado código, en sus artículos 96 y 108 respectivamente; donde describen la conducta tipificada como tal y las sanciones que ameritan.

Considero conveniente describir la relación existente de estas normas, respecto al Código Penal, continuando con un breve análisis de los tipos de interpretación de las leyes, para que en seguida proceda a interpretar los artículos 96 y 108 motivo de mi investigación.

3.1. RELACION CON EL CODIGO PENAL.

Antes de entrar al tema, considero preciso mencionar que, el encubrimiento y la defraudación, son términos que están contenidos en el Derecho Fiscal (concretamente señalados en la ley supletoria: Código Fiscal de la Federación); donde sobre tal derecho, diferentes autores han tratado de deter-

minar su autonomía en la ciencia del derecho: si es éste una rama autónoma de la misma o sólo una parte de otra rama más amplia y general.

No pretendo analizar tal tesis autonomista, puesto que, en la presente investigación abordaré en concreto la relación con el Derecho Penal y a su vez con su código; ya que éste constituye la ley fundamental del derecho mencionado.

Así pues, para situar debidamente el objeto de este estudio, estimo necesario precisar previamente algunos conceptos, tales como:

Derecho Fiscal: *"Es el sistema de normas jurídicas que de acuerdo con determinados principios que le son comunes, regulan el establecimiento, recaudación y control de los Ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes".* ⁵⁶.

⁵⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, Ed. Harper & Row, Latinoamericana, México 1983, pág. 5.

De esta definición se desprenden las siguientes -
consideraciones:

- a) Uno de los atributos de la soberanía del Estado es su potestad tributaria, es decir, la facultad de establecer a cargo de los particulares, las contribuciones que considere necesarias, para contar con los recursos económicos suficientes, que le permitan cumplir adecuadamente con sus funciones públicas.
- b) El ejercicio de su potestad tributaria no puede, ni debe ser anárquico. (La propia doctrina se ha ocupado del estudio metódico de las diversas figuras tributarias, para llegar a su correcta y precisa caracterización jurídica y a la vez se ha ocupado de las instituciones jurídicas complementarias para la efectividad de dichas figuras).

Derecho Penal: *"Es la rama del derecho público - interno relativo a los delitos, a las penas y a las medidas de seguridad que tiene por objetivo inmediato la creación y la conservación del orden social".* *57.

En esta definición, se toma el Derecho Penal como una rama del Derecho Público, por normar las rela

*57. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 19.

ciones entre el poder y los gobernados. Pero el derecho en sí integra un todo armónico, su misión es única: proporcionar un mínimo de certeza y seguridad en la vida gregaria.

La división de este derecho penal se ha originado por razones prácticas, sin dejar que existan diferencias esenciales entre sus diversas partes. El derecho penal se distingue en otras ramas por la mayor reacción del poder del Estado; éste responde con más energía frente al delito que ante las violaciones de normas civiles, administrativas ó de otra índole; en consecuencia considero que la distinción entre el derecho penal y sus ramas, es sólo de grado más no de esencia.

3.1.1. Relación con el Derecho Penal General.

El Derecho Fiscal se encuentra ampliamente relacionado con otras ramas del derecho, de las que ha tomado principios generales, así como conceptos e instituciones jurídicas; elementos todos que el derecho fiscal ha adoptado a sus finalidades.

Otro aspecto radica en que, el tratamiento fiscal de una situación depende de la naturaleza y efectos jurídicos que la misma tenga conforme a la rama del derecho que la regule, y que debe ser adecuadamente conocida y entendida para la

correcta aplicación de las normas tributarias.

"La materia tributaria podemos conceptuarla como - la rama más compleja del Derecho, ya que la solución de sus problemas corresponde, en ocasiones, - al Derecho Constitucional, o al Penal, o al Civil - o al Mercantil, o al Procesal, etc." *58.

La relación que nos interesa, es la establecida -- con el Derecho Penal, porque de éste ha tomado los principios básicos, para tipificar las infracciones a los ordenamientos fiscales, y para aplicar - las sanciones correspondientes. *"Además, y siempre dentro de los principios generales del Derecho Penal, el Derecho Fiscal tipifica los delitos en materia fiscal tipificación que no se encuentra en - el Código Penal"*. *59.

En concreto, la relación respecto al Derecho Penal, se establece en uno de sus sectores o ramas, que - en el cual uno de ellos es el Derecho Penal Administrativo, que a su vez éste: *"es el conjunto de disposiciones que asocian al incumplimiento de un concreto deber de los particulares con la administración pública, una pena determinada"*. *60.

El Derecho Penal Administrativo está basado en conceptos administrativos sancionados penalmente; la-

*58. Rodríguez Lobato, Raúl, *Op. cit.* p. 9.

*59. Rodríguez Lobato, Raúl, *Op. cit.* p. 10.

*60. Jiménez de Asua L: citado por Hernández España Abadón, *Op. cit.* p. 23.

naturaleza de la sanción es la que convierte en delito la infracción de un precepto meramente administrativo. Cuando se están previendo los delitos y a éstos se les sanciona con penas, es precisamente cuando surge el Derecho Penal Administrativo como una necesaria medida de protección de la administración.

Dentro del Derecho Penal Administrativo se encuentra el Derecho Penal Fiscal (llamado por Abdón -- Hernández: Derecho Penal Fiscal; Margarita Lomelí C.: Derecho Penal Fiscal o Tributario; Manzini: Derecho Penal Financiero; Sáinz de Bujanda: Derecho Penal Tributario); que es en sentido propio, el conjunto de disposiciones que asocian a la lesión de los intereses financieros del Estado, una sanción penal determinada" *61.

"La interferencia del Derecho Penal en el Derecho Fiscal es axiomáticamente necesaria, por cuanto la infracción de las leyes fiscales exige la cuidadosa represión de los fraudes contra el fisco. El amplio campo reservado a las sanciones penales en materia fiscal da origen al Derecho Penal Fiscal". *62.

Consecuentemente, las disposiciones contenidas -- dentro del capítulo denominado "De los Delitos",

*61. Jiménez de Asúa L.: citado por Hernández Esparza Abdón, Op. cit. p. 38.

*62. Hernández Esparza, Abdón, Op. cit. p. 37.

que el Código Fiscal contempla; constituyen parte del Derecho Penal Fiscal que tiene como origen al Derecho Penal General, de ahí su amplia relación.

3.1.2. Relación con el Código Penal:

Respecto a la división del Derecho Penal, se han establecido diversas clasificaciones y éstas, se han hecho dependiendo del criterio que cada autor manifiesta.

Pero a través de los diferentes criterios de clasificación adoptados, existe la idea subyacente de la presencia de un Derecho Penal Especial, en contraposición a un Derecho Penal Común; como el conjunto de normas que establecen ilícitos y sanciones para los mismos y que están contenidas en el Código Penal.

El Derecho Penal Especial, lo constituyen las diferentes normas que describen tipos delictivos, - que están contempladas en legislaciones diferentes al Código Penal.

El doctor Porta Petit manifiesta que: *"Siguiendo al respecto el criterio unánimemente admitido por los distintos autores y legislaciones, las leyes especiales responden generalmente a necesidades del momento e incluir todos estos delitos en el Código Penal sería tanto como crear un estado ---*

de inseguridad legislativa, traducido en numerosas y frecuentes reformas, que sería necesario hacer y desnaturalizarla su arquitectura jurídica." *63.

Lo manifiesto anteriormente por el citado autor, fundamenta la razón de la existencia de los lineamientos de un Derecho Penal Especial.

Las normas contenidas en el Derecho Penal Especial, son también consideradas como fuentes del derecho en cuestión; aún cuando el Código Penal sea tomado como única fuente del Derecho Penal, que indudablemente es la ley fundamental; son fuentes así mismo las llamadas leyes penales especiales.

La cuestión de que si son ó no fuentes del Derecho Penal; es desentrañada y establecida por el propio Código Penal en su artículo 6º, donde se ñala: "*Cuando se cometa un delito no previsto en este código pero sí en una ley especial, se aplicará éste, observando las disposiciones conducentes de este código.*"

En este artículo se admite la posibilidad de la aplicación de leyes especiales y por ende la exigtencia del Derecho Penal Especial, cuyo contenido tenga o pueda tener directivas propias y particu-

*63. Porte Petit; citado por Hernández Esparsa - Abdón, Op. cit. p. 20.

lares; consecuentemente, éste es una fuente del Derecho Penal.

Ahora bien, el Código Fiscal en el Capítulo II del Título IV, delinea las figuras delictivas, describiendo tanto la conducta delictiva como la sancionable. Por lo tanto el mencionado capítulo del Código Fiscal, sería una ley penal especial.

En términos finales puedo concluir que, las normas que describen conductas delictuosas en el Código Fiscal, forman parte del Derecho Penal Fiscal, que tiene su origen en el Derecho Penal General, por lo que tienen amplia relación entre sí. Además tendrá relación con el Código Penal, porque así lo establecen tanto el Código Penal como el Código Fiscal.

La validez señalada entre los dos grupos de normas fiscales y penales, me servirá entre otras cosas, para determinar el aspecto de si se consideran ó no las conductas descritas en los artículos 96 y 108 del Código Fiscal de la Federación como delitos; -- punto que trataré dentro del inciso referente a la interpretación de los artículos mencionados, y para lo cual previamente citaré algunos de los métodos de interpretación, sustentados por Sergio Francisco de la Garza y Fernando Castellanos.

3.2. METODOS DE INTERPRETACION DE LA LEY.

Interpretar significa explorar el sentido de una cosa, especialmente de textos faltos de claridad, sacar deducciones de un hecho.

"Se interpreta una ley cuando se busca y esclarece o desentraña su sentido mediante el análisis de las palabras que la expresan". *64.

"La interpretación de la ley es una voluntad cuya finalidad es satisfacer una necesidad jurídica, por lo que es dar a esa voluntad una manifestación de aplicación, de tal modo que haya en lo posible una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación". *65.

De tales conceptos, debemos entender que la interpretación se refiere a la investigación de lo que el legislador ha querido decir en la ley para su cumplimiento, "pues no puede existir ningún orden jurídico sin función interpretativa, porque las normas están destinadas a ser cumplidas y, en su caso, impuestas por los órganos jurisdiccionales y ejecutivos." *66.

*64. Pavón Vasconcelos, Francisco: citado por Rodríguez Lobato Raul, Op. cit. p. 37.

*65. Andriozzi Manuel: citado por Rodríguez Lobato Raul, Op. cit. p. 37.

*66. Recasens Siches, Luis. Introducción al Estudio del Derecho, Ed. Porrúa, México 1977, pág. 210.

Diversas son las formas de interpretación de la ley, de las cuales mencionaré dos criterios propuestos por los siguientes autores:

"Sergio Francisco de la Garza clasifica su criterio en:

A) Según las fuentes de interpretación.

1. Doctrinal.
2. Judicial.
3. Auténtica y
4. Administrativa.

B) Por los medios o métodos empleados.

1. Gramatical.
2. Lógico.
3. Histórico.
4. Sistemático y el de
5. Significación económica.

C) En cuanto al resultado.

1. Declarativa.
2. Extensiva y
3. Restrictiva. " *67.

Y Fernando Castellanos, "las clasifica en:

- 1) Por su origen o por los sujetos que la realizan.
 - a) Privada o doctrinal.

*67. De la Garza, Sergio F.: citado por Arévalo --
Guerrero María Gloria, Op. cit. p. 41.

- b) *Judicial o jurisdiccional.*
 - c) *Auténtica o legislativa.*
- 2) *Por los medios o métodos empleados.*
- a) *Gramatical.*
 - b) *Lógica o Teleológica.*
- 3) *Por los resultados.*
- a) *Declarativa.*
 - b) *Extensiva.*
 - c) *Restringida.*
 - d) *Progresiva.* " *68.

Ya que el primer autor, a mi juicio, coincide casi totalmente con este último; procederé a describir brevemente lo que sustenta Fernando Castellanos, a excepción del punto 2: Por los medios ó métodos - empleados; específicamente el inciso " a ", o sea - el método gramatical, ampliaré la explicación apoyándome en lo que menciona Arrijoja Viscaino Adolfo; pues, considero, que es el método más importante - en el desarrollo de mi investigación, ya que es el que señala el Código Fiscal de la Federación en su Art. 5.

*68. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 86.

1) Por su origen o por los sujetos que la realizan:

a. Privada o doctrinal: Se refiere a privada, porque la interpretación es realizada por los particulares en común; y doctrinal porque ésta es hecha por los estudiosos del derecho, doctos en la materia, ya sea que se auxilien de tratados, revistas, periódicos, o de la misma cátedra.

b. Judicial o jurisdiccional: Es aquella -- que deriva de los órganos jurisdiccionales, o sea, los jueces y tribunales que resultan en su tarea diaria de impartir justicia, tomando a su vez en cuenta para ello, la interpretación legislativa, si existe y la doctrinal si la hay; así como su propio criterio para unificar en uno solo, la aplicación de la ley.

c. Auténtica o legislativa: Es la que deriva del propio órgano creador de la ley, para determinar el sentido de las mismas.

"La emite el propio legislador para precisar el sentido de las leyes que dicta. Puede ser contextual o posterior, según se haga en el mismo texto legal o en otro expedido después, es decir, a veces formula normas aclaratorias de otras en el --

mismo cuerpo legal, o bien, en una ley diferente -
alusiva a la que se pretende desentrañar." 69.

2) Por los medios o métodos empleados:

- a) Gramatical: Es aquella donde se atiende al estricto significado de las palabras usadas o empleadas por el órgano creador de la ley al expedirlas.

"Este método interpretativo, que a primera vista pudiera parecer el más simple y exacto de todos, en la práctica da lugar a confusiones e inclusive puede llegar a conducir a los mayores absurdos. Esto se debe al hecho fundamental de que - en múltiples ocasiones, las palabras que encierran los textos legales no solamente poseen un significado gramatical, sino que además poseen una connotación jurídica o técnica que, en un momento dado, puede darle a la norma un contenido totalmente distinto del que se deriva de su mera significación gramatical." 70.

Efectivamente, algunas palabras tienen diferentes significados, desde el punto de vista que se estudia; por ejemplo: el término "persona moral"; jurídicamente; "son los seres creados artificialmen-

69. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 86.

70. Arriola Vizcaino, Adolfo. Derecho Fiscal, Ed. Themis, México 1982, p. 225.

te, capaces de tener patrimonio." *71, y gramaticalmente: "Todo ser humano, que actúa, de acuerdo a las buenas costumbres." *72; la palabra "empresa", contablemente: "Es un negocio en funciones; jurídicamente hablando, la empresa es una unidad-jurídica de destino de un conjunto de cosas económicamente coordinadas". *73; y así sucesivamente.

"Por consiguiente, la interpretación literal rara vez resulta una técnica adecuada para la aplicación de las leyes, ya que por atender exclusivamente al aspecto gramatical, olvida que las normas jurídicas poseen también un significado lógico-conceptual. De ahí el célebre aforismo que nos dice que: la letra de la ley mata". *74.

b) Lógica: Es aquella que determina el verdadero objeto, sentido de la ley mediante el análisis de los textos, estudio de la exposición de motivos de la misma, los actos de trabajos preparatorios. Su fin es descubrir los hechos sociales, la atmósfera que la rodeó para advertir qué necesidad provocó la expedición de la norma, ó-

*71. Savigny: citado por Eduardo García Máynez, Op. cit. p. 278.

*72. Diccionario Enciclopédico Ilustrado de la Lengua Castellana, Op. cit. p. 687 y 775.

*73. Contabilidad I, Op. cit. p. 14

*74. Arriola Vizcaino, Adolfo, Op. cit. p. 125.

qué mal se quiso remediar; así como, qué leyes sirvieron de modelos ó de inspiración para tal expedición; es decir, el análisis de todos los factores ya sean sociológicos, políticos, históricos, en consonancia con el derecho comparado. Tomando en cuenta en este tipo de interpretación, el cual debe hacerse en forma sistemática, atendiendo al ordenamiento jurídico y en caso de aparente contradicción de unas normas con otras, deberá tenerse presente la jerarquía de las leyes.

3) Por sus Resultados.

- a) Declarativa: Cuando a juicio de quien interpreta llega a la conclusión, que las palabras usadas en el texto significan lo mismo que la propia ley dice. "Es declarativa, cuando sólo expresa el significado estricto de la disposición." *75.
- b) Extensiva: Cuando las palabras o vocablos usados significan menos que la voluntad manifestada en los preceptos de la ley. El intérprete pretende descubrir la extensión de lo que el legislador quiso expresar.

*75. Villalobos: citado por Castellanos Tena Fernando, Op. cit. p. 87

- c) **Restringida:** Según el intérprete, las palabras usadas en los preceptos, expresan más de lo que significan los mismos.
- d) **Progresiva:** Para lograr su interpretación se atiende a los factores cambiantes como la cultura, las costumbres y el medio social, evolucionando las leyes o normas de acuerdo a estos factores, aún cuando la redacción permanezca inalterada.

Antes de entrar en el estudio de la parte medular de mi investigación, paréceme muy conveniente recordar que hay varios métodos propuestos para la interpretación del derecho, pero ninguno de ellos resuelve satisfactoriamente el problema, pues el hecho mismo de que sean varios los métodos propuestos, muestra que ninguno de ellos es el método correcto ó adecuado.

En tales condiciones, la labor interpretativa de las normas jurídicas se convierte en un *problema delicado*, puesto que, mientras las leyes se circunscriben a un determinado contexto gramatical y conceptual, la realidad puede poseer matices ilimitados y presentarnos situaciones variadas y complejas.

Por eso, cada vez que se presenta un problema, éste tiene que ser solucionado con arreglo al derecho, -

determinando cuál es la norma jurídica aplicable y en qué forma debe ser aplicada.

Ahora bien, la tarea interpretativa en el campo del Derecho Fiscal alcanza tal relevancia, la -- cual es derivada por la naturaleza misma de la -- relación jurídico-tributaria; es decir, "la función interpretativa de la Ley Tributaria permite la consecución de la justicia fiscal, armonizando en la práctica los postulados constitucionales de proporcionalidad y equidad". *76.

En párrafos anteriores, se mencionó que la interpretación Literal o Gramatical rara vez resulta una técnica adecuada para la aplicación de la -- ley; sin embargo, en materia fiscal existe un -- precepto, en el cual nos señala el tipo de interpretación que se debe aplicar en este campo.

Dispone el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación:

"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y a las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta"

Del contenido de este primer párrafo que es el -- que me interesa (por hablar de las infracciones -- y sanciones), puedo desprender que el Derecho --

*76 Arriola Vizcaino Adolfo, Op. cit. p. 224.

fiscal o Tributario posee su propio método de interpretación legal, por lo menos en lo que a imposición de cargas, concesión de exenciones y subsidios y fijación de infracciones y sanciones se refiere; y si los artículos 96 y 108 del mencionado código están en íntima relación con lo dispuesto en este artículo (5º del C. F. F.); considero preciso comentar, en que consiste este tipo de interpretación aplicada en materia fiscal.

3.2.1. Interpretación en Materia Fiscal.

Anteriormente se dijo que las leyes deben ser interpretadas para su correcta aplicación al caso concreto de que se trate; las leyes fiscales por lo tanto, deben seguir este mismo criterio.

El método más aceptado y establecido en lo que se refiere en materia fiscal, es el llamado: interpretación estricta, literal ó gramatical.

Si ya se comentó, que este método consiste en -- aplicar el estricto significado de las palabras usadas por el órgano creador de la ley al expedirlas; luego entonces, en este caso, las normas jurídico-tributarias atienden fundamentalmente al significado gramatical y conceptual empleados por el legislador, sin introducir ninguna hipótesis o situación que no se encuentra prevista de manera

expresa en el texto de la propia ley.

El empleo de este método es derivado de la naturaleza especial del Derecho Fiscal, evitando así el uso de la analogía; ante tal naturaleza, los sostenedores de este método expresan: las normas fiscales sólo deben interpretarse en sus términos literalmente, de un modo rígido y estricto.

Criterio que ha sido recogido por nuestra Suprema Corte de Justicia, en diversas ejecutorias:

"Impuestos. Aplicación de los. En la aplicación de los impuestos deben tomarse en cuenta, exclusivamente los términos de la ley que los crea, sin que sea dable ampliarlos o restringirlos. (Apéndice al Seminario Judicial de la Federación, año de 1975, - Segunda Sala)" *77.

"Aplicación estricta. Impuestos. En materia de -- impuestos, la interpretación de la ley debe ser estricta, y hay que aplicarla en sus términos y sin dar a éstos más alcance que el naturalmente tienen; y el cobro que se haga sin apearse a estas reglas, importa una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales. (Quinta Epoca. Tomo XX. Pág. 930 --- Obregón Guillermo. Página 164. Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Apéndice -- 1917- 1965. Segunda Sala.)" *78.

*77. Jurisp. de la S.C. citadas por Arnloja Vizcaino Adolfo, Op. cit. p. 230.

*78. Jurisp. de la S.C. citadas por Rodríguez Lobato Radl, Op. cit. p. 38-39.

Este tipo de interpretación, a pesar de ser el método adoptado en México en lo que se refiere a la materia fiscal, constituye un grave problema, pues destaca los defectos, errores, obscuridades o lagunas que el legislador no previó al elaborar las leyes; el problema se presenta cuando se emplean términos que tienen más de un significado.

Problemas presentados al que corresponde interpretar, ya sea un funcionario administrativo, juez, -consultor legal o comentarista del derecho, haciendo de esto una actividad nada sencilla, pues es para quienes tienen esta facultad una tarea difícil-implicando una gran responsabilidad.

A pesar del esfuerzo de estas autoridades al interpretar las normas fiscales, se da el caso de que -aún la norma no sea clara; ante tales situaciones-hay dos criterios a seguir:

- a) Se señala que en caso de duda se resuelva en -contra del fisco: Criterio sustentado por tradadistas italianos argumentando: que el legislador es autor de la norma, y si ésta es obscura o deficiente, debe sufrir el poder público-las consecuencias; es decir, optar por la no -imposición, ya que los tributos son cargas que se le imponen a los particulares.
- b) Se señala que en caso de duda, ésta debe resolverse a favor del fisco:

Criterio que argumenta; que las contribuciones o cargas se imponen a los particulares para la satisfacción de las necesidades públicas, no siendo el objetivo del Estado enriquecerse o acumular tesoros, sólo exige lo que se requiere para cubrir las necesidades, diciendo además, que si se emplea el criterio anterior; lo no solventado por el particular en su caso, lo tendrá que pagar otro, constituyendo un caso de agravación para otro contribuyente, por lo tanto se debe resolver a favor del fisco, porque es causa de utilidad pública.

Este último criterio ha sido duramente criticado pues se sustenta que nadie está obligado a pagar más de lo que legalmente le corresponde, por lo tanto, los que unos dejan de pagar por errores o lagunas de la ley, no tendrá porque afectar a los demás.

Ahora bien, ante este panorama (interpretación estricta; art. 5º del C.F.P., y dificultad del empleo de este método), Margán señala a fin de entender y aplicar el método de interpretación adoptado por nuestra legislación las siguientes reglas:

- " a) Las normas de la ley tributaria deben interpretarse en forma armónica y no aisladamente, con el objeto de dar a la ley una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.
- b) Por su naturaleza específica, las normas que señalan el sujeto, el objeto, el momento de nacimiento y de pago del crédito fiscal, las exenciones, las infracciones y las sanciones deben interpretarse en forma estricta o literal.
- c) Cuando un término tenga más de una acepción y ninguna de ellas sea legal, debe referirse a su sentido técnico. Sólo cuando una norma legal dé una acepción distinta a la de la ciencia, a que corresponde el término, se referirá a su sentido jurídico.
- d) La interpretación analógica debe prescribirse en la interpretación de las normas que recogen lo consignado en el punto b) anterior, o se colme una laguna jurídica en perjuicio del contribuyente." *79.

En cuanto a la interpretación que hará de los artículos 96 y 108 del Código Fiscal de la Federación, será de acuerdo al último criterio anteriormente mencionado:

*79. Margán: citado por Rodríguez Lobato Raúl, Op. cit. p. 40-41.

Por su origen: privada, puesto que es un particular el que lo hace.

Por el método empleado: gramatical, porque se atiende únicamente al significado de las palabras empleadas por el legislador.

Por el resultado: declarativa o estricta ya que las palabras empleadas para expresar el significado, deben decir lo mismo que lo que dice la ley.- Esto último establecido en el Código Fiscal de la Federación en su Art. 5º .

3.3. INTERPRETACION DEL DELITO DE ENCUBRIMIENTO ART. 96 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

El Art. 96 del C.F.F., está contenido en el Título IV, Capítulo II, denominado: "De los Delitos Fiscales". Este ordenamiento fue creado o adicionado con fundamento en lo dispuesto en la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de Diciembre de 1981, que en principio cuya entrada en vigor estaba prevista para el 1º de Octubre de 1982. Finalmente el 1º de Enero de 1983, esta nueva ley llamada Código Fiscal de la Federación, entró en vigencia, con excepción del Título VI: "Del Procedimiento Contencioso Administrativo", cuya vi-

gencia fué a partir del 1º de Abril de 1983.

Tal artículo sufrió modificaciones con la creación del nuevo código.

Esta disposición señalada actualmente en el Art. - 96, incluye las reformas publicadas en el Diario - Oficial de la Federación del 30 de Diciembre de -- 1983. Con fecha 29 de Febrero de 1984, se publicó el Reglamento a dicho código en el ya mencionado - diario; donde tal reglamento no establece precep-- tos respecto al Título IV: "De las Infracciones - y Delitos Fiscales".

Así que, el Art. 96 del Código Fiscal de la Federación dispone:

"Es responsable de encubrimiento en los delitos -- fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber -- participado en él, después de la ejecución del delito:

I. *Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que -- provenia de éste, o si de acuerdo con las circuns-- tancias debia presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.*

II. *Ayude en cualquier forma al inculpado a elu-- dir las investigaciones de la autoridad o sustraer se de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o ins-- trumentos del delito o asegure para el inculpado -*

el objeto o provecho del mismo."

El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años."

(Art. 96 del C.F.F.).

Estimo conveniente señalar, que la lectura aislada de este artículo no nos precisa si la conducta de encubrimiento es o no considerada como delito.

El legislador en este ordenamiento, no define lo que es el delito, sólo señala las situaciones en que recae la responsabilidad de ellos. Aún así, se puede caer en confusión ya que para describir otras conductas, como la de contrabando o defraudación fiscal, expresa claramente el término "delito", así por ejemplo: "Comete el delito de contrabando" (Art. 102 del C.F.F.); "Comete el delito de defraudación fiscal" (Art. 108 del C.F.F.); etc., considero que el legislador debe precisar categóricamente en su texto, que el encubrimiento es un delito, aún, cuando éste se presume que lo es.

Con tal observación, en mi opinión sí se puede considerar como delito al encubrimiento por las siguientes razones:

- a) Por la descripción del delito, contenido en el Art. 7 del C. P. vigente; se entiende que lo establecido en el Art. 96 del C. F. F., es un acto u omisión que se sanciona.
- b) Por la reafirmación del Art. 6 del Código Penal,

al prever la comisión de un delito, y que éste sea regulado en una ley especial, y en tal caso el Código Fiscal lo es.

- c) El Código Fiscal forma parte del Derecho Penal Fiscal, por lo tanto el Capítulo II del Título IV del mencionado código, será una ley penal - especial.

Este Art. 96, señala las diversas situaciones en que puede ser un sujeto responsable del delito de encubrimiento, ante tales circunstancias la actuación del profesionalista en cuestión (El contador público como comisario de una sociedad mercantil), - puede verse afectada al incurrir en el tipo legal descrito por el legislador, que en cuyo caso será merecedor de la sanción correspondiente.

Por tal razón, procederé al análisis de este artículo, examinándolo por párrafos; para tratar de interpretarlo con los métodos mencionados anteriormente, concretamente el gramatical, el cual quedó ampliado en la página No. 78 de este trabajo.

En primer término, el Art. 96 establece:

"Es responsable de encubrimiento en los delitos -- fiscales": La frase anterior a mi juicio significa; que la persona que realice esta conducta tiene la obligación de responder a tal situación u hecho en lo que se refiere a los actos o delitos que con tiene éste código, como por ejemplo:

- Contrabando,
- defraudación fiscal,
- por delitos relacionados con el R.F.C.,
- por omisión de declaraciones,
- por destrucción de libros,
- por rompimiento de sellos, etc.

"quien": al referirse a este vocablo nos remite a alguien, y ese alguien puede ser cualquier persona física, porque solamente ellas pueden ser las únicas personas sujetas del derecho penal.

"sin previo acuerdo": significa que el sujeto activo del encubrimiento, no debe estar en complicidad con el autor del delito antes de consumado el mismo; o sea, el concierto o acuerdo no debe estar antes de la terminación del delito.

"y sin haber participado en él": sin haber intervenido en la concepción, preparación, inducción, - sin haber prestado auxilio o cooperación para efectuar el delito.

"después de la ejecución del delito": quiere decir que la persona intervenga una vez que el delito fué ya consumado. Sin embargo es conveniente señalar - que aún cuando estos vocablos establezcan la participación en un hecho ya consumado, la tentativa del mismo es considerada como punible en este código, o

sea, que es también sancionado. (Art. 98 del C.F.F.)
Respecto a la fracción I, es de interpretarse que:

"Con ánimo de lucro": quiere decir que quien encubre persigue por tal acción una obtención de enriquecimiento ilegítimo.

"adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito": es decir, el encubridor tiene una íntima relación con el objeto o cosa material del delito no importando a que título.

"a sabiendas de que provenia de éste": o sea, que el sujeto encubridor sabe, tiene conocimientos de su origen y está conciente de su ilegitimidad.

"o si de acuerdo con las circunstancias debia presumir su elegítima procedencia": o sea, la persona debió suponer, de acuerdo a los hechos circunstanciales presentados, que el objeto era producto de un delito. En este señalamiento, no precisa que circunstancias son ó cómo se deben presumir, por lo tanto considero que concurre un problema de obscuridad o laguna en la ley.

"o ayude a otro a los mismos fines": aquí el encubrimiento se determina por la ayuda que va a prestar o que prestó a otra persona, para que ésta logre todo lo anteriormente ya mencionado.

En cuanto a la fracción II, su interpretación a mi juicio es la siguiente:

"Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad"; es decir, - que preste auxilio al autor del delito para que - la autoridad competente no le determine o encuentre como responsable de tal hecho.

"o a sustraerse de la acción de ésta": ayudar al autor del hecho delictivo a apartarse de la acción que está o que pudiera ejercer la autoridad en su contra.

"u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito": que - el auxilio que presta al autor, tiene como finalidad el no dejar rastro, o el cambiar la esencia de las circunstancias que en un momento dado le pudieran determinar la culpabilidad.

"o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo": que guarde al responsable del delito - el producto, objeto o cosa que obtuvo al cometer - éste.

De lo anterior, puedo decir que los elementos esenciales que se presentan son:

A) Primer párrafo:

1. Que no exista acuerdo previo y participación en el hecho delictivo.
2. Que la intervención sea después de haber cometido el acto.

B) De la primera fracción:

1. Que exista ánimo de lucro.
2. Que exista pleno conocimiento u presunción del origen del objeto que adquiriera, ...etc.
3. Que exista la ayuda a otro para que adquiera, etc.

C) De la segunda fracción:

1. Que exista la ayuda para obstaculizar las investigaciones, o para la detención del inculgado-responsable del delito, o para ocultar, destruir, guardar, etc., el producto del mismo.

La ausencia de estas esencialidades respectivamente, originará el no encuadramiento de la conducta al tipo legal descrito en el texto del Art. 96 -- del C.F.F.

Por lo que se refiere a la sanción establecida al incurrir en el presente delito; se observa que si opera el beneficio de la libertad bajo fianza, ya que el término medio aritmético es inferior a cinco años de prisión.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proceder penalmente en contra de los responsables del delito de encubrimiento, requiere que formule su querrela respectiva. (Art. 92 del C.F.F.).

Esto se encuentra establecido y reconocido como -

una de las Garantías Individuales, plasmada en la norma fundamental del Estado, que es: la Constitución; y está contenida en el Art. 16, el cual dice:

Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. No podrá librarse ninguna orden de aprehensión o detención, sino por la autoridad judicial, sin que preceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley castigue con pena corporal, y sin que estén apoyadas aquellas por declaración," (Art. 16 Constitucional).

Por lo tanto, puedo concluir que, el contenido del Art. 96 del C.F.F., es considerado como un delito fiscal, y quien incurra en sus preceptos será: --- responsable del delito de encubrimiento", lo cual es una conducta sancionada por la ley.

3.4. INTERPRETACION DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL, ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Como lo mencioné en el primer capítulo relativo a la definición de conceptos, el artículo 108 está contenido en el Título IV, Capítulo II, denominado "De los De

Litos Fiscales"; de igual forma que el Art. 96, este artículo 108 ha sufrido modificaciones, quedando actualmente en el Código Fiscal vigente de la siguiente forma:

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

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$500,000.00; -- cuando exceda de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entra espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, -- tendiente a la comprobación del cumplimiento de-

las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, - se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones." (Art. 108 del C. F. F.).

En cuanto a la interpretación de este artículo puede decir:

"Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio al fisco federal": Que cualquier persona física - (que como ya vimos son las únicas sujetas del derecho penal) que realice esta conducta será calificada de delito, y además de realizarla se valga de toda astucia o maquinación que de mala fé burle o abuse ante una situación de un acto desacertado, - para librarse parcial o totalmente de su obligación tributaria, y que a la vez con el uso de estos artificios obtenga un bien o utilidad que no le corresponde, ocasionando con todo ésto un daño o menoscabo al patrimonio del fisco federal, o sea a la Hacienda Pública Federal.

"El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$ 500,000.00; cuando exceda de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión": o sea, aquel que defraude o intente defraudar hasta por \$ 500,000.00 será castigado con la privación de su libertad; pero como la penalidad no rebaza el promedio de cinco años, podrá obtener su libertad bajo fianza. En cambio quien defraude en exceso de \$ 500,000.00, no podrá gozar de este derecho por ser su penalidad superior al promedio citado que establece la constitución.

"Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.": que aquel que defraude o intente defraudar y cuyo monto no se pueda determinar podrá quedar en libertad bajo fianza, pues como ya lo dije, su penalidad no rebaza el promedio constitucional establecido.

"No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo": o sea, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no hará la querrela o queja en contra de quien haya dejado de pagar sus obligaciones fiscales o de quien haya logrado una utilidad o un bien que-

no le corresponda.

"Lo entere espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio": que pague voluntariamente la contribución omitida con sus respectivos recargos, - antes de que advierta la autoridad, la falta del cumplimiento en la obligación fiscal, o que advierta el daño o menoscabo que está sufriendo.

"o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales": que lo exija o solicite, por medio de cualquier acto formal que tenga por objeto la comprobación o veracidad del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

"Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones.": Con esta amplia fórmula permite incluir la más variada gama de hechos que el fisco estime lesivos a sus intereses en un periodo de tiempo (ejercicio fiscal), determinando con esa base la suma de lo defraudado, tratase de impuestos iguales o diferentes.

ELEMENTOS ESENCIALES PRESENTADOS:

- a) Existencia de dolo (engaño) y de abstención o inactividad voluntaria (aprovechamiento de error).
- b) Existencia de incumplimiento de un deber, - la omisión del pago de la obligación tributaria.
- c) Obtener una utilidad o bien indebido.
- d) Daño o menoscabo al fisco.

La ausencia de estos elementos respectivamente, dará como resultado la atipicidad de la conducta descrita en el texto del mencionado artículo. Pero, para poder hacer un estudio completo de - la defraudación fiscal, debe comprender no sólo la defraudación genérica señalada en el Artículo 108 del Código Fiscal, sino también a los actos que se asimilan al delito de defraudación - que están consignados en el Art. 109 del citado ordenamiento, pues son conductas que implican - una eventual o tentativa evasión de pago de una contribución.

El Art. 109 del Código Fiscal de la Federación establece:

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

I. Consigne en las declaraciones que presenten para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas.

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

III- Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal. (Art. 109 del C.F.F.).

En cuanto a su interpretación puedo decir:

"Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: el legislador -- aclara de inmediato que la persona física que realice las conductas que en seguida se mencionan, -- será castigado y reprimido con las mismas sanciones establecidas para una defraudación fiscal genérica.

"Consigne en las declaraciones que presenten para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas": (Fracc. I); - que quien asiente en documentos oficiales para fines fiscales, ingresos menores de los que en realidad obtuvo, o que haya ganado; o asentar deducciones falsas; ya que al realizar éstas, tiene como resultado implícito la omisión en el pago de -

una contribución; toda vez que al manifestar ingresos o utilidades menores, sea progresiva o no la tasa impositiva, se causará menor impuesto. Todo esto es resultado de una declaración falsa, pues, no se apega a la verdad.

"Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado": (Fracc. II); o sea, las personas a quienes una ley fiscal impone el deber de descontar de los pagos que hagan a deudores directos de créditos tributarios, el monto de dicho crédito, y tal monto no lo entregue dentro del plazo señalado, realizará una conducta de delito, mediante la forma de comisión por omisión.

"Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal": (Fracc. III); que esté obteniendo un bien o utilidad mediante el ejercicio de un derecho dado por el fisco, ya sea un subsidio o un estímulo fiscal y que a la vez éstos no le correspondan.

ELEMENTOS ESENCIALES PRESENTADOS:

1. La existencia de la conducta misma que manifiesta mediante la acción de declarar a las

autoridades fiscales, ingresos o utilidades distintas de las realmente obtenidas o hacer efectivas unas deducciones que operan como falsas en las declaraciones.

2. La no entrega de las cantidades retenidas a los contribuyentes por concepto de impuestos dentro del plazo señalado por el requerimiento legal de pago. (Plazo señalado).
3. El beneficio obtenido sin derecho de subsidios o estímulos fiscales.

De igual forma, la ausencia de estos aspectos -- respectivamente dará como resultado la atipicidad o el no encuadramiento de la conducta al tipo legal descrito por el legislador.

Así mismo, respecto al encubrimiento; la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para poder proceder penalmente en contra de los responsables del delito de la defraudación fiscal y de los actos que la asimilen, se requiere que ésta, formule su querrela respectiva.

Cabe recordar, que la tentativa de las conductas descritas, ya sea que se refieran al encubrimiento, o a la defraudación fiscal, así como a los actos que asimilan la defraudación fiscal, serán castigadas o sancionadas, por la mera realiza---

ción de una conducta nociva e indeseable. (Artículo 98 del Código Fiscal de la Federación).

3.5. EL ENCUBRIMIENTO DE DEFRAUDACION FISCAL.

El tema a tratar en este punto, se enfoca a relacionar las conductas; la primera al delito de "Encubrimiento" como figura autónoma, típica, antijurídica y culpable, que como consecuencia amerita una pena; y la segunda al delito de "Defraudación Fiscal", tipificada en el Art. 108 del C.F.F., y de los actos que asimilan la misma, Art. 109 del C.F.F.

El delito de defraudación fiscal, se refiere como ya lo mencioné, a la intervención del sujeto activo (del delito) en forma directa, que mediante el aprovechamiento de errores o el uso de engaños omite el pago total o parcial de alguna contribución; es decir, que el sujeto mencionado será la persona interesada y ligada directamente con el fisco, que es quien tiene la obligación tributaria o que tiene a su cargo un crédito fiscal.

Por otro lado, al "encubrimiento" del delito mencionado (defraudación fiscal), se refiere a un tercero que en lo absoluto tiene o tuvo obliga-

ción para con el fisco, respecto a enterar alguna contribución, la cual se debió pagar y no se pagó, sino que éste funje como auxiliador o coadyuvante del que realiza la conducta típica, antijurídica y culpable de la defraudación fiscal.

Mediante lo establecido en el Artículo 96, en su fracc. II, radica la intervención de este sujeto; esto es ayudando al defraudador a eludir las investigaciones de la autoridad, o a ocultar, alterar, destruir, desaparecer las huellas, o pruebas del delito; realizando todo ello, después de la ejecución del delito por parte del sujeto activo, y sin que hubiere acuerdo previo con éste. No afecta en esta situación el deseo de obtener o no un lucro al realizar esta acción, pues el núcleo de la conducta es el encubrimiento ante una omisión total o parcial de alguna contribución fiscal.

Luego entonces, para poder considerar a una persona como encubridora del delito de defraudación fiscal, y no directamente responsable del mismo delito, se deben presentar las siguientes circunstancias:

Primero.- Que no haya cooperado o ayudado a la realización del acto en sí o sea del delito, ya que si así fuere, sería considerado como responsa

ble directo del mismo delito, de acuerdo a lo que establece el Art. 13 del Código Penal vigente.

Segundo.- Que su actuación sea posterior de la consumación del acto sancionado en sí o sea del delito.

Tercero.- Que ayude al inculpado (defraudador) a eludir las investigaciones de la autoridad -- que tiene por objeto determinar si hubo o no de fraudación, o que ayude destruyendo, ocultando, o alterando, ó desapareciendo las pruebas que -- podrían demostrar que se ha cometido un delito de defraudación fiscal.

Como lo señala el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, cualquier persona que reúna -- las condiciones o que se encuadre al tipo legal descrito por el legislador, podrá considerarse -- como responsable del delito de encubrimiento; -- por lo que una de éstos sujetos podría ser el -- contador público, en especial él, porque está -- en contacto directo con el contribuyente, quien será finalmente, el que pudiera cometer a sa-- biendas o por ignorancia de la ley, la defrauda-- ción fiscal. De ahí, que la conducta de este -- profesional de la contaduría, en cuanto a su -- participación al caso concreto pueda ser ó no -- delictuosa.

CAPITULO IV

EL COMISARIO Y EL ENCUBRIMIENTO DE DEFRAUDACION FISCAL

4.1. PARTICIPACION DEL COMISARIO.

4.2. EXCLUYENTES DE RESPONSABILIDAD EN CASO DE ENCUBRIMIENTO

4.2.1. Ausencia de Conducta.

4.2.2. Atipicidad.

4.2.3. Causas de Justificación.

4.2.4. Causas de Inimputabilidad.

4.2.5. Causas de Inculpabilidad.

4.1. PARTICIPACION DEL COMISARIO.

Como lo mencioné al final del capítulo anterior, para que una persona pueda considerársele como responsable del delito de encubrimiento de la defraudación fiscal, deben presentarse las tres -- circunstancias que señalé. (Ver páginas No. 106 y 107 de esta investigación).

El contador público que funja como comisario de una sociedad mercantil (S.A.), tiene una serie de poderes-deberes que realizar (de acuerdo a la L.G.S.M.); y entre éstos se encuentra: en general la inspección de registros, operaciones y de más documentación que considere necesaria para poder emitir un informe (dictamen), donde opine sobre la razonabilidad y veracidad de la información financiera.

Respecto a esta labor, pueden concurrir dos situaciones que se presenten, sin la voluntad de este comisario: el darse cuenta de que, se cometió el delito de defraudación fiscal y el no intervenir en la realización del mismo. Digo sin la voluntad del comisario, porque éstas han sido efectuadas en forma imprevista, puesto que; --- a) no cooperó o ayudó a la realización del acto en sí o sea del delito, b) su actuación es pos

terior a la consumación del acto sancionado en sí, o sea del delito.

Por lo tanto, estaría en posibilidad de convertirse en encubridor del delito de la defraudación fiscal, pero no por ello se le debe distinguir como encubridor, ya que estas situaciones se le presentan como lo dije, en forma imprevista.

Ahora bien, para poder considerar "encubridor" al contador público que funja como comisario, debe realizar la conducta que consiste en ayudar al defraudador fiscal, o sea, a eludir las investigaciones de las autoridades, ocultando, alterando, destruyendo o haciendo desaparecer las huellas, rastros y pruebas del delito.

Conducta que se ubica en la tercera circunstancia señalada para las personas responsables del encubrimiento del delito de la defraudación fiscal.

Luego entonces, la realización de esta conducta se hace bajo la forma consciente y premeditada, es decir, que después de haberse encontrado en las dos circunstancias anteriores, actúa con una conducta típica, antijurídica y culpable, y es a mi juicio cuando se le debe considerar como "encubridor del delito de defraudación fiscal".

Por lo que puedo concluir, que no es fácil caer -- en el supuesto descrito por el artículo 96 del -- C. F. F., ya que existe además, el aspecto de la ética profesional; y un contador que actúe con -- ética, no se prestará a ayudar en alguna forma al defraudador fiscal.

4.2. EXCLUYENTES DE RESPONSABILIDAD EN CASO DE ENCUBRIMIENTO.

Una vez que la responsabilidad penal se ha determinado en la presente investigación, por concu---rrir en los elementos que describe el legislador, en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, es preciso mencionar que la falta de alguno de los elementos esenciales del delito trae como consecuencia la no integración del mismo.

Es pues, la ausencia de algún elemento del delito, causa de las excluyentes de responsabilidad.

El Código Penal vigente, ventila dichas excluyentes de responsabilidad en su artículo 15, que relacionadas con los elementos integradores del delito, se deduce que son las circunstancias por -- las cuales se impide, se anula la configuración -- del delito o de su sanción aplicable.

Anteriormente hice una explicación concreta de --

los elementos del delito en su aspecto positivo, pero éstos tienen su respectivo carácter negativo, los cuales son:

Elementos Positivos

Elementos Negativos

- | | |
|---|-------------------------------|
| 1. Conducta | 1. Ausencia de Conducta |
| 2. Tipicidad | 2. Atipicidad. |
| 3. Antijuridicidad (ó Antijuricidad.) | 3. Causas de Justificación. |
| 4. Imputabilidad (Como presupuesto necesario de la culpabilidad). | 4. Causas de Inimputabilidad. |
| 5. Culpabilidad. | 5. Causas de Inculpabilidad. |

Elementos Negativos que explicaré:

4.2.1. Ausencia de Conducta:

La ausencia de conducta es uno de los aspectos negativos o mejor dicho, es el impedimento de la formación de la figura delictiva; pues la base del delito es la actuación humana, ya que dentro de --- ella está contenido tanto el aspecto negativo como el positivo..

"Una de las causas impeditivas de la integración del delito por ausencia de conducta, es la llamada

vis absoluta, o fuerza física exterior irresistible a que se refiere la fracción I del artículo 15 del Código Penal del Distrito". *80.

La conducta que se realiza como una consecuencia de una violencia irresistible, no es una acción humana, en el sentido valorativo del Derecho, -- por no existir la manifestación de la voluntad.

"Quien es violentado materialmente - no amedentado, no cohibido sino violentado de hecho -, - ese obró sin voluntad, obró sin culpa, no cometió delito, es tan inocente como la espada misma de que un asesino se valiera." *81.

"Algunos autores consideran el sueño, la sugestión hipnótica, sonambulismo, etc., como una hipótesis de ausencia de conducta." *82.

"La fuerza física irresistible se clasifica, así, como inexistencia del delito por ausencia de acción, conforme a la moderna dogmática penal." *83.

Si la conducta está ausente evidentemente no hay delito, pues según el Código Penal vigente en su

*80. Castellanos Tena, Fernando, *Op. cit.* p. 162

*81. Pacheco, Francisco J: citado por Carrancá y Trujillo Raúl, Carrancá y Rivas Raúl. *Código Penal Anotado*, Ed. Porrúa, México 1983, - p. 62.

*82. Hernández Esparza, Abdón, *Op. cit.* p. 94.

*83. Carrancá y Trujillo, Raúl, Carrancá y Rivas Raúl, *Op. cit.* p. 63.

Art. 7 dice: "El delito es el acto u omisión -- sancionado por las leyes penales."; por lo que -- la ausencia del acto u omisión, en otras pala-- bras, del aspecto negativo y/o positivo, nada ha brá que sancionar, pues falta el hacer humano vo luntario.

"Jurisp.- Para que proceda conforme al texto -- legal y a la doctrina se necesita comprobar la existencia de una fuerza material, no moral, la que excluye los Impetus o arrebatos pasionales; que sea exterior, esto es, que provenga de otra persona, lo cual excluye los propios Impetus de origen interno; e irresistible y que anule por completo la libertad de obrar del acusado (A. J., t, IV, pág. 339)". *84.

"Jurisp.- La excluyente de responsabilidad de fuerza física exterior irresistible requiere pa ra su procedencia que se ejerza violencia en la persona del acusado y que éste involuntariamente sólo sirva de instrumento en la producción -- del daño. (S. C., Jurisp. def., 6.º época, 2.º -- parte, núm. 140)." *85.

Con todo lo manifestado puedo deducir que el su

*84. Anales de Jurisprudencia: citadas por Carrancé y Trujillo, Raúl, Carrancé y Rivas, Raúl, Op. cit. p. 63

*85 Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación: citada por Carrancé y Trujillo Raúl, Carrancé y Rivas Raúl, Op. cit. p. 64.

jetto activo no desea actuar, sino que, es forzado a realizar la conducta; en vista de ésto, la persona será un instrumento del que se vale un tercero para realizar el ilícito.

En el presente delito: encubrimiento; puede concurrir tal excluyendo de responsabilidad, debido a una fuerza física exterior irresistible, aunque considero, que en muy raras ocasiones podría darse el caso, pero sí así fuere, la persona no sería responsable del delito, por no haber manifestado su conducta en forma voluntaria.

4.2.2. Atipicidad.

Si la tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo legal descrito por el legislador, se comprende que este tipo legal, está formado por elementos; y cuando se tenga el caso que no se integren todos los elementos descritos, se dice que está presente el aspecto negativo de la tipicidad, que es la llamada atipicidad.

Es pues, "la atipicidad: la ausencia de adecuación de la conducta al tipo." *86.

Recordemos que la ausencia de la tipicidad surge cuando existe el tipo, pero no se amolda en él -

*86. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 172.

la conducta realizada.

"En el fondo, en toda atipicidad hay falta de tipo; si un hecho específico no encuadra exactamente en el descrito por la ley, respecto a él no existe tipo." *87.

"Las causas de atipicidad pueden reducirse a las siguientes:

a) Ausencia de la calidad exigida por la ley en cuanto a los sujetos activo y pasivo; b) Si faltan el objeto material o el objeto jurídico; c) cuando no se dan las referencias temporales o espaciales requeridas por el tipo; d) Al no realizarse el hecho por los medios comisivos específicamente señalados en la ley; e) Si faltan los elementos subjetivos del injusto legalmente exigidos; y f) por no darse, en su caso, la antijuricidad especial." *88

Cuando se hable del aspecto negativo de la tipicidad se trata de una referencia, en sentido estricto a casos específicos de ausencia de tipicidad; por lo que se deduce que habrá ausencia de tipicidad por faltar las referencias a los sujetos, objeto, a las condiciones de lugar o tiempo, a los medios, etc.

*87. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 173.

*88. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 173-174.

Respecto al delito de encubrimiento, se dijo que si faltare alguno de los elementos que integra al tipo, se presentará un caso de atipicidad, -- pues si la conducta no es típica al tipo legal -- descrito por el legislador en el Art. 96 del Código Fiscal de la Federación, jamás podrá ser de lictuosa.

4.2.3. Causas de Justificación.

"Las causas de justificación son aquellas condiciones que tienen el poder de excluir la antijuricidad de una conducta típica." *89.

Si la antijuricidad se acepta como lo contrario al Derecho, habrá ausencia de antijuricidad cuando la conducta es jurídica, es decir, es lícita.

"Al existir una causa de justificación, la conducta frente al derecho se encuentra justificada; es, por tanto, lícita." *90.

Consecuentemente la licitud es el fundamento de las causas de justificación.

A las causas de justificación también se les llama, justificantes, causas eliminatorias de la antijuricidad, causas de licitud, causas que exclu

*89. Castellanos Tena, Fernando, Op.cit. p. 181.

*90. Hernández Esparza, Abdón, Op. cit. p. 102.

yen la incriminación, circunstancias excluyentes de responsabilidad, etc.

Se consideran como causas de justificación:

- a) Legítima Defensa.
- b) Estado de Necesidad.
- c) Cumplimiento de un Deber.
- d) Ejercicio de un Derecho.
- e) Obediencia Jerárquica.
- f) Impedimento Legítimo.

a) Legítima defensa: "Para Jiménez de Asúa la legítima defensa, es la repulsa de una agresión anti-jurídica, actual o inminente, por el atacado o tercera persona contra el agresor, sin traspasar la necesidad de la defensa y dentro de la racional --proporcionalidad de los medios". *91.

Se suponen en esta definición los siguientes elementos:

Agresión, ilegítima ó antijurídica, actual ó inminente.

No sería abundante tratar de profundizar en esta causa de justificación, pues, hay que analizar cuidadosamente la situación que rodeó al sujeto activo, para que éste, actuara en la supuesta legítima defensa.

*91. Jiménez de Asúa: citado por Castellanos Tena-Fernando, Op. cit. p. 189.

Por tal razón, aclararé algunos conceptos, para dar una idea general de éstas, y poder concluir-- si esta causa de justificación, opera ó no en el presente delito de encubrimiento.

Uno de los primeros elementos de la legítima defensa, es la existencia de una agresión, es decir de un ataque. "Se entiende por agresión, la conducta de un ser viviente, racional o irracional, que emenaza lesionar intereses jurídicamente protegidos." *92.

"Por actual debe entenderse lo que es inminente, o sea que está para suceder prontamente. Si el peligro es futuro, permite preparar la defensa -- acudiendo a vías de autoridad; si ha pasado, la reacción es venganza y no defensa. Agresión y defensa han de ser contemporáneos." *93.

"Para que la defensa privada pueda estar legitimada es indispensable que la agresión sea antijurídica, y es antijurídica cuando contradice las normas objetivas de valoración." *94.

A mi juicio, en el delito de encubrimiento, no opera la legítima defensa, pues, aún cuando exis

*92. Mezger: citado por Carrancá y Trujillo, -- Raúl, Derecho Penal Mexicano- Parte General, Ed. El Departamento Autónomo de Publicidad y Propaganda (D.A.P.P.), p. 230.

*93. Carrancá y Trujillo, Raúl, Op. cit. p. 236.

*94. Mezger: citado por Carrancá y Trujillo, Raúl, Op. cit. p. 237.

ta agresión, la condición es que ésta debe de llevar las características de actualidad e inminencia, y en este caso, el contador público como comisario, puede prever la agresión y evitarla fácilmente por otros medios legales; con tales conceptos presentes, no tiene vida esta causa de justificación

b) Estado de necesidad: "El estado de necesidad, es una situación de peligro actual para los intereses protegidos por el derecho, en la cual no queda otro remedio que la violación de los intereses de otro, jurídicamente protegidos." *95.

En esta definición, entiendo la existencia de intereses igualmente protegidos por el Derecho, -- que se encuentran en conflicto y que crean una situación en la cual es necesario salvaguardar uno de ellos, el de mayor jerarquía o el de mayor valía.

"Se requieren como condiciones: a) Una situación de peligro, real, grave e inminente; b) -- que la amenaza recaiga sobre cualquier bien jurídicamente tutelado (propio o ajeno); c) Un ataque por parte de quien se encuentra en el estado

*95. Lix: citado por Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 203.

necesario; c) ausencia de otro medio practicable y menos perjudicial." *96.

"Por el estado de necesidad la acción se convierte en lícita pues *impossibilium nulla obligatio* y la conservación de sí mismo es la suprema ley de la naturaleza, que un sano sentimiento jurídico debe reconocer." *97.

De todo lo mencionado, puedo deducir que, el estado de necesidad opera en una situación crítica y extrema, la cual debe ser real, grave e inminente; donde el sujeto activo, en este caso el contador público como comisario, se encuentra forzado a ejecutar la acción u omisión delictiva, para escapar él mismo o hacer escapar a otro de un peligro grave, inminente e inevitable; conceptos que a mi juicio no incurrir en el delito de encubrimiento, pues pienso, que hay presencia de otros medios practicable que anulan el forzamiento de una situación.

c) Cumplimiento de un deber, d) Ejercicio de un derecho: Estas como causas de justificación derivan de los términos que emplea el Código Penal, -

*96. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 206.

*97. Janka, Binding, Schulse: citados por Carranca y Trujillo, Raúl, Op. cit. p. 247.

las cuales, tiene previstas en su Art. 15 Fracción V.

El Art. 15 del Código Penal vigente, dispone que:

"Son circunstancias excluyentes de responsabilidad penal:

V. Obrar en cumplimiento de un deber o en el ejercicio de un derecho consignados en la ley."

*"Con el cumplimiento de un deber existe una colisión de dos deberes que se resuelve en favor del predominio del deber más categórico, y más digno de protección que es el deber concretamente exigido por la ley, la función o el cargo; y el ejercicio del derecho supone la adecuación de la conducta a una norma legal que establece el derecho que se ha ejercitado, implica la existencia del derecho subjetivo, de actuar, pero implica además la colisión entre este derecho y otro que también se ejercita." *98.*

Luego entonces, se presentan dos causas: 1) deber legal y 2) El derecho legal. El cumplimiento de un deber capta las acciones que la ley manda, - el ejercicio de un derecho se refiere a las acciones que la ley autoriza; mientras que el cumplimiento es preceptivo, el ejercicio del derecho es facultativo.

*98. Hernández Esparza, Abdón, Op. cit. p. 106-107.

En mi opinión, en el delito de encubrimiento, no hay ningún deber y derecho legal que cumplir para justificarlo, pues ninguna ley ampara tal conducta, ya que ésta, es una acción nociva e indeseable.

Al realizar el encubrimiento en una defraudación fiscal, menoscaba el interés del fisco primeramente, y a la vez el de la sociedad, puesto que al no recaudar las contribuciones defraudadas, el fisco no podrá proporcionar los servicios que la sociedad necesita.

Mi opinión, me lleva a concluir finalmente, que el cumplimiento de un deber y el ejercicio de un derecho, no operan en la conducta delictiva, en este caso: "Encubrimiento".

e) Obediencia jerárquica: El Código Penal vigente, en su Art. 15 fracción IV, dispone que:

"Obedecer a un superior legítimo en el orden jerárquico aún cuando su mandato constituye un delito, se esta circunstancia no es notoria ni se aprueba que el acusado la conocía." (Art. 15, fr. IV del C.P.).

"Se requiere dependencia jerárquica entre el que manda y ejecuta la orden; además, que el mandato se refiera a las relaciones habituales existentes entre el que manda y el que obedece y a su respectiva competencia; por último, que la orden se ha-

Lle revestida de las formas exigidas por la ley?
*99.

En estos conceptos se hacen presentes los siguientes requisitos:

- " 1. Existencia de una relación jerárquica legítima,
2. Que el mandato ofrezca apariencia de licitud.
3. Que subsidiariamente la prueba no acredite que el sujeto conocía que el mandato era de licituoso." *100.

Circunstancias que no operan respecto a la conducta de encubrimiento, ya que el contador público - como comisario de una sociedad mercantil, no tiene ningún superior por la naturaleza, función y posición de su cargo; y que además, no puede alegar ignorancia, puesto que su misma función y posición, le dan los medios para saber que se ha cometido una defraudación fiscal, y la cual en un momento dado, conscientemente puede encubrir.

f) Impedimento legítimo: La fracción VIII del Art. 15 del Código Penal vigente dispone que:

*99. Alímenacitado por Carrancá y Trujillo, Radl, Op. cit. p. 161.

*100. Carrancá y Trujillo, Radl, Op. cit. p. 163.

"Contravenir lo dispuesto en una ley penal dejando de hacer lo que manda, por un impedimento legítimo;"

"El que no ejecuta aquello que la ley ordena, por que lo impide otra disposición superior y más --- apremiante que la misma ley, no comete delito; le exime a dudarle de responsabilidad la legitimidad misma que motiva su inacción." *101.

Como se advierte, la causa de justificación se refiere sólo a omisiones, nunca a actos, y en las que se reconoce una causa legítima.

Considero que en este caso, el contador público - como comisario, no tiene ningún impedimento legítimo en denunciar, la defraudación fiscal cometida.

4.2.4. Causas de Inimputabilidad.

La inimputabilidad es considerada como un presupuesto necesario, básico y esencial de la culpabilidad. Entonces si no hay imputabilidad la culpabilidad no existe, y al no existir ésta el delito no se configura como tal.

"Las causas de Inimputabilidad son pues, todas - aquellas capaces de anular o neutralizar, ya sea-

*101. Carranca y Trujillo, *Recl. Op. cit.* p. 264.

*el desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de aptitud psicológica para la delictuosidad." *102.*

Las causas de inimputabilidad son:

a) Estado de inconciencia.

b) El miedo grave.

a) Estado de inconciencia: Se interpreta como:

"Padecer el inculpado al cometer la infracción - trastorno mental o desarrollo intelectual retardado que le impida comprender el carácter ilícito - del hecho, o conducirse de acuerdo con esa comprensión excepto en los casos en que el propio sujeto activo haya provocado esa incapacidad intencional o imprudencial". (Artículo 15 Fracc. II -- del Código Penal Vigente.)

"Por su parte Villalobos escribe: Basta leer la declaración categórica del Artículo 8º, sobre los delitos que son intencionales o de imprudencia, y recordar las nociones unánimemente admitidas respecto del dolo y de la culpa, para comprender que los actos de un alienado, aún cuando sean típicamente antijurídicos, no constituyen delito por falta -- del elemento subjetivo de culpabilidad; todo de--

*102. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 223.

mente se halla, por lo mismo, exento de responsabilidad penal (aún cuando su excluyente sea supra legal); y sólo cabe aplicarle medidas de seguridad y no penas". *103.

En la situación de estudio, si pudiera operar esta circunstancia. En caso de que este estado se llegase a presentar, para determinarlo se requerirán estudios hechos por un especialista: médico - psiquiátrico, aplicados al sujeto que realizó la conducta ilícita.

b) El miedo grave: Es causa de inimputabilidad: "El miedo grave o el temor infundado e irresistible de un mal inminente y grave en la persona del contraventor," (Fracción IV del Art. 15 del Código Penal vigente).

El miedo grave puede producir inconciencia o un verdadero automatismo, por lo que constituye una circunstancia excluyente de responsabilidad.

Al efectuarse un estado inconciente se presenta - el caso anterior mencionado, de que el sujeto actuó con la conciencia requerida para ser imputable.

*103. Villalobos: citado por Castellanos Tena Fernando, Op. cit. p. 224-225.

4.2.5. Inculpabilidad.

Es la inculpabilidad el aspecto negativo de la Culpabilidad.

"La inculpabilidad opera cuando no se encuentran - los elementos esenciales de la culpabilidad que -- son el conocimiento y la voluntad o cuando falta - alguno de los otros elementos del delito." *104.

a) El error.

b) La no exigibilidad de otra conducta.

a) El error; "El error es un falso conocimiento de la verdad, un conocimiento incorrecto, se conoce, pero se conoce equivocadamente." *105.

El error se divide en error de hecho y de derecho.

"El error de hecho se divide en esencial y accidental; el error de hecho esencial puede ser a su vez, invencible y vencible o superable.

El error accidental comprende: Aberratio ictus, - aberratio in persona, y aberratio delicti.

El error de derecho comprende la ignorancia de la ley y el inexacto cumplimiento de la ley". *106.

El error de hecho es la falsa representación o conocimiento de un objeto o hecho.

*104. Avelato Guerrero, María Gloria, Op. cit. p. 86.

*105. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 255.

*106. Hernández Esparza, Abdón, Op. cit. p. 113.

"Sólo es causa de inculpabilidad el error de hecho si es esencial, es decir, aquel falso conocimiento que recae sobre los elementos que afectan la existencia misma del delito y que conducen al sujeto activo a actuar antijurídicamente creyendo que su conducta es lícita." *107.

Quando este error tiene la característica de invencible se supone que no es posible para el sujeto activo conocer racionalmente los elementos de los hechos; puesto si el error esencial fuese vencible, éste sí se podrá destruir.

"El error de derecho no produce efectos de eximente porque el equivocado concepto sobre la significación de la ley no justifica ni autoriza su violación. La ignorancia de las leyes a nadie aprovecha." *108.

Concluyo pues, que para que pueda operar el error de hecho como causa de inculpabilidad, precisa que éste sea invencible.

Respecto al artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, no puede tener vida esta excluyente, en vista de que es imposible que, el contador público como comisario actúe en la forma descrita por el artículo citado y suponga que su conducta no es an

*107. Hernández Esparza, Abdón, Op. cit. p. 114.

*108. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 255.

tijurídica.

b) La no exigibilidad de otra conducta: "Se da en tender que la realización de un hecho penalmente tipificado, obedece a una situación especialísima, apremiante que hace excusable ese comportamiento."

*109.

"La no exigibilidad de otra conducta debemos considerarla como un grado de inclinación al hecho prohibido, en que no se pierde la consecuencia ni la capacidad de determinación, por tanto sólo atañe a la equidad o a la conveniencia política y puede motivar un perdón o una excusa, pero no una desintegración del delito por eliminación de alguno de sus elementos." *110.

Aún con estos criterios, varios autores creen que no se ha podido lograr determinar la naturaleza jurídica que le corresponde a la no exigibilidad de otra conducta, pues ésta no señala cuál de los dos elementos de la culpabilidad (intelectual y volitivo) quedan anulados.

Son causas de inculpabilidad por no exigibilidad de otra conducta:

1. Temor infundado.
2. Encubrimiento de parientes y allegados.

*109. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 263.

*110. Villalobos: citado por castellanos Tena Fernando, Op. cit. p. 263 - 264.

1. **Temor Infundado;** El Art. 15 en su fracción IV del Código Penal vigente marca: "El miedo grave o el temor infundado e irresistible de un mal inminente y grave en la persona del contraventor....."

Fernando Castellanos estima al temor infundado como "una causa de inculpabilidad por coacción sobre la voluntad, siempre y cuando no la anule en el sujeto, sino le conserve las facultades de juicio y decisión de tal manera que pueda determinarse en presencia de una serie de amenazas." *111.

En tal párrafo se marcan las características que concurren para que se pueda considerar el temor infundado como una causa de inculpabilidad.

En mi opinión estimo que si se puede presentar esta excluyente, en el caso del Art. 96 del Código Fiscal de la Federación, si la voluntad del contador Público como comisario es coaccionada.

2. **Encubrimiento de parientes y allegados;** es circunstancia excluyente de responsabilidad por inculpabilidad:

"Ocultar al responsable de un delito o los efectos, objetos o instrumentos del mismo o impedir que se averigüe, cuando no se hiciere por un interés bastardo y no se empleare algún medio delictuoso, ---

*111. Castellanos Tena, Fernando, Op. cit. p. 264.

siempre que se trate de:

- a) Los ascendientes y descendientes consanguíneos o afines;
- b) El cónyuge y parientes colaterales por consanguinidad hasta el cuarto grado y por afinidad hasta el segundo, y
- c) Los que estén ligados con el delincuente por amor, respeto, gratitud o estrecha amistad;" - (Artículo 15 Fracción IX, del Código Penal vigente).

Circunstancias que no pueden ser posibles en el caso del contador público como comisario de una sociedad mercantil, pues en la ley General de Sociedades Mercantiles marca las condiciones que establece para su designación; las cuales quedaron investigadas en el punto 2.1. de este trabajo.

En resumen, las excluyentes de responsabilidad que operan ante una conducta de encubrimiento de la defraudación fiscal, realizada por el contador público como comisario de una sociedad mercantil (S.A) son:

1. Ausencia de conducta: Cuando sea forzado irresistiblemente a encubrir la defraudación fiscal.
2. Por Estado de Inconciencia: En caso de padecer un trastorno mental, al estar desarrollando sus funciones como comisario. (Condición: que este trastorno mental no haya sido ocasionado inten-

cionalmente o imprudencialmente, para hacer valer esta excluyente).

3. Miedo Grave: Que el contador público como comisario, padezca o tenga un miedo de tal magnitud que le produzca una inconciencia, causando un estado anormal de sus facultades.

Finalmente, puedo concluir que, el contador público como comisario de una sociedad mercantil (S.A.) comete encubrimiento de la defraudación fiscal, - cuando realiza la conducta típica, descrita por el legislador, en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación; cuya anulación del delito - ó de la sanción correspondiente, a mi juicio, se presentará cuando operen las excluyentes de responsabilidad: Ausencia de conducta, por estado de inconciencia y el Miedo grave.

Pero, considero que, sería otro tema de investigación para hacer un estudio más profundo de estas - excluyentes; y estimo que el profesionalista idóneo - para desarrollarlo, sería el Abogado y no el Licenciado en Contaduría.

Durante el transcurso de la investigación que -
llevé a cabo, pude llegar a obtener las siguientes
tes:

SUGERENCIAS Y RECOMENDACIONES

PRIMERA:

Ante el general desconocimiento de las funciones y responsabilidades que implica ejercer el cargo de comisario, estimo necesario la creación de un colegio u organismo que agrupe a estas personas, a fin de normar lineamientos de conducta y propagar información respecto al desarrollo de sus --
funciones.

SEGUNDA:

La persona idónea para desempeñar el cargo de -
comisario, es el contador público; por poseer --
los conocimientos esenciales en relación a Contabilidad, Auditoría, Administración, Finanzas, --
Fiscal, etc.

TERCERA:

Así, como el propio Estado otorgó el reconocimiento oficial a la capacidad de los contadores públicos para dictaminar los Estados Financieros -
de una empresa; estimo necesario la proposición-
de los diversos organismos profesionales de la -
Contaduría, para pugnar ante los legisladores la

aceptación e implantación del contador público para ocupar el cargo de comisario. Estableciéndolo a través de las Reformas a la Ley General de Sociedades Mercantiles.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- 1) AREVALO Guerrero, María G., Inervención del Contador Público en el Encubrimiento del Delito de Defraudación Fiscal. Seminario de Investigación Contable para obtener el título de Lic. en Contaduría Pública. Facultad de Contaduría y Administración de la U.N.A.M, México 1981.
- 2) ARRIOJA Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal. México: Themis, 1982.
- 3) CARRANCA y Trujillo, Raúl, Derecho Penal Mexicano-Parte General. México: DAPP.
- 4) CARRANCA y Trujillo, Raúl y CARRANCA y Rivas, Raúl, Código Penal Anotado. México: Porrúa, 1983.
- 5) CASTELLANOS Tena, Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal. México: Porrúa, 1979.
- 6) CONTABILIDAD I, UNAM, SUA. México: 1976.
- 7) De Pina, Rafael, Diccionario de Derecho, México: Porrúa.
- 8) Diccionario Enciclopédico Ilustrado de la Lengua Castellana, Argentina: Sopena Argentina, 1968.

- 9) ELIZONDO López, Arturo, La Profesión Contable, México: ECASA, 1983.
- 10) FLORES Gómez González, Fernando y CARVAJAL-Moreno, Gustavo. Nociones de Derecho Positivo Mexicano. México: Porrúa, 1978.
- 11) GARCIA Mañez, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho. México: Porrúa, 1979.
- 12) GONZALEZ de la Vega, Fco, El Código Penal Comentado, México: Porrúa, 1982.
- 13) HERNANDEZ Esparza, Abdón, El Delito de Defraudación Fiscal. México: Botas, 1962.
- 14) KELSEN, Hans, Teoría General del Derecho y del Estado. México: UNAM, 1979.
- 15) LOMELI Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo. México: Porrúa, 1979.
- 16) MANCERA Hermanos, Terminología del Contador. México.
- 17) MANTILLA Molina, Roberto L. Derecho Mercantil. México: Porrúa, 1966.
- 18) MOTO Salazar, Efraín. Elementos de Derecho. México: Porrúa, 1964.
- 19) PUENTE y P, Arturo y CALVO Marroquín, Octavio. Derecho Mercantil. México: Banca y Comercio, 1959.

- 20) **RECASENS Sichez, Luis. Introducción al Estudio del Derecho. México: Porrúa, 1977.**
- 21) **RODRIGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. México : Harper & Row, Latinoamericana, 1983.**
- 22) **RODRIGUEZ Rodriguez, Joaquín. Derecho Mercantil. México: Porrúa, 1957.**

LEYES Y CODIGOS DE MEXICO :

- a) **Código Civil para el Distrito Federal 1984.**
- b) **Código de Comercio 1984.**
- c) **Código Fiscal de la Federación 1984.**
- d) **Código Penal para el Distrito Federal 1984.**
- e) **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 1984.**
- f) **Ley General de Sociedades Mercantiles 1984.**