

UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTONOMA DE MEXICO.

---

---

FACULTAD DE DERECHO.



ESTUDIO DOGMATICO DE LA FRACCION II DEL  
ARTICULO 12 DE LA LEY PENAL DE DEFRAUDACION  
IMPOSITIVA EN MATERIA FEDERAL.

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA

ELIZABETH GARAY VALDES.

CIUDAD UNIVERSITARIA

1987.



## **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.

Los recursos financieros o bien los recursos monetarios, han tenido desde la más remota antigüedad una gran importancia para la subsistencia de los seres humanos.

Cuando estos se organizan en grupos cada vez más y más completos, las necesidades también se incrementan tanto en número como en calidad, y al surgir el Estado como una forma de organización compuesto de sus elementos población, territorio y gobierno, se hace acreedor a una serie de recursos, aportados por sus pobladores, mismos que debe destinar al cumplimiento de obligaciones de gran envergadura como lo son: la conservación del Orden Público, la administración de Justicia y la prestación de servicios que mejoren el nivel de vida de sus habitantes.

De igual forma, y considerando los fines que deben darse a los recursos obtenidos por el Estado, constituye una obligación importantísima para los pobladores contribuir a la obtención de esos recursos.

Siendo los impuestos el principal medio con que cuenta el Estado para allegarse los recursos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones que su alta investidura le impone, también es necesario contar con medios que aseguren el aprovisionamiento de ellos.

Es así, como surge la necesidad de crear una ley que tutele precisamente el allegamiento de recursos a la federación así como la seguridad financiera de la misma, tal como lo es la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.

Haciendo un poco de historia, sabemos que desde épocas antiguas - han existido tanto los impuestos como los castigos para aquellos que osaban eludir su pago; es precisamente a este aspecto al que hacemos referencia en el primer capítulo del presente trabajo, el cual se encuentra dividido en dos partes, a saber: antecedentes históricos en el mundo, contemplando Mesopotamia, Egipto, Grecia Roma y la Edad Media, así como antecedentes históricos en México, ocupándonos de la época Precortesiana ( aztecas), época Colonial, la Independencia y el período Post-revolucionario.

Considerando muy acertada la creación de una Ley que contemplara y tutelara los bienes que hemos mencionado tales como la seguridad financiera de la federación y el allegamiento de recursos necesarios para el cumplimiento de los deberes que le son impuestos y por ser la misma ley continente del delito de Defraudación Impositiva en Materia Federal, le fue dedicado el capítulo segundo, donde se trató de realizar un análisis de la misma Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, desde su exposición de motivos, su fundamento constitucional, sus capítulos integrantes, la idea que motivó su creación y el capítulo dedicado a sanciones.

En un tercer capítulo, se contiene el punto clave del presente trabajo, el Estudio Dogmático de la Fracción II del Artículo 10. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, - en el cual tratamos de adherirnos lo mejor posible a la dogmática jurídico-penal, a la teoría del delito, consultando para tales efectos a autores clásicos en materia penal, aplicando sus conceptos a la realidad referida por el artículo y la fracción de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal antes mencionados.

No constituyendo el delito de defraudación impositiva un problema exclusivo de nuestro país, de los Estados Unidos Mexicanos, ni siquiera exclusivo de los países latinoamericanos, sino que también lo padecen los países de mayor poderío económico como lo son los Estados Unidos de Norteamérica, o bien, los países europeos tales como España o Francia, dedicamos el cuarto capítulo a exponer de manera sumamente breve, la problemática que en torno al problema de defraudación impositiva o defraudación fiscal se forma en los países antes mencionados, mismos entre los que encontramos tanto semejanzas como diferencias en sus regímenes jurídicos, en especial al tratamiento que a la defraudación impositiva o defraudación fiscal se dá, con nuestro sistema legal.

De esta manera, el presente trabajo trata de exponer a quien se sirva leerlo, la existencia de un delito, contenido en una ley especial y diversa del Código Penal, tratado desde el punto de vista dogmático jurídico-penal, sin que el mismo pretenda presumir de ser continente de una verdad absoluta, y del cual sabemos que surgirán algunos o muchos errores, los cuales esperamos se nos hagan notar, para asimilarlos y tratar de enmendarlos.

Agradeciendo de antemano a quienes se sirvan leer las siguientes páginas:

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

ELIZABETH GARAY VALDES.

CAPITULO I.- ANTECEDENTES HISTORICOS.

A) EN EL MUNDO:

a) MESOPOTAMIA.-

Muchas y variadas civilizaciones han hecho su aparición a través de la larga historia del mundo, y cada una de ellas se distingue por alguna peculiaridad, ya por sus notables adelantos, por su capacidad belicosa, por su economía, por su religión, etc.,

Entre estas civilizaciones antiguas encontramos una que nos llama poderosamente la atención: la antigua Mesopotamia, civilización que floreció en medio de dos grandes ríos, el Tigris y el Eufrates, gracias a los cuales esta cultura contó con una gran riqueza, tanto económica como cultural.

Siendo nuestro punto clave de estudio el fenómeno tributario, -- justo es decir que entre los pueblos de la antigüedad, y aún más, antes de que los hombres llegaran a formar grupos organizados, -- siempre ha existido " la ley del más fuerte ", y en este orden de ideas, José de Jesus Sánchez Piña (1), tratando de explicarnos que desde todos los tiempos, el poderoso se ha aprovechado del -- más débil, de una u otra forma, y en nuestro caso, por medio de los tributos, y que de igual forma, se cumplió con ellos por la -- necesidad de considerar a un ser superior o un Dios, de ahí que los humanos demos tanta importancia a la religión; luego entonces, el fenómeno religioso se aprovechó en grado sumo en la antigüedad, haciéndose de esta manera casi imposible la defraudación tributaria, puesto que se consideraba que si alguien no cumplía-

con su deber de pagar, pesaría sobre él calamidades que iban desde enfermedades, demonios, hasta la misma muerte(2).

Este es el caso de Mesopotamia, pueblo en el que florecieron numerosos grupos formando una mezcla que dió como resultado la necesidad de codificar las diversas costumbres jurídicas surgidas. Así, fueron muchos los gobernantes que se dedicaron a codificar los numerosos ámbitos de la vida mesopotámica, es decir, los aspectos comerciales, familiares, civiles y hasta penales.

Pero no fue sino hasta la época del famoso rey Hammurabi y su código, compilación hecha de las costumbres de los sumerios y consistente en una serie de indicaciones, con algunas sanciones traducidas casi siempre en terribles maldiciones para los desobedientes (3). Aún cuando las leyes y los castigos eran crueles, estaban inspirados en un alto sentido moral, sin privilegios de clase. Mención especial debemos hacer a la Ley del Talión, " ojo por ojo y diente por diente ". El mencionado código de Hammurabi acaba maldiciendo a los que se atrevan a destruir el monumento así como con las ya señaladas terribles maldiciones a quienes no cumplan con lo establecido.

#### b) EGIPTO.

Es por todos sabido, a través del estudio de la historia que es una práctica común de los gobiernos el cobro a los súbditos de tributos o impuestos; al respecto, el maestro Luis Pazos de la Torre señala que existe una liga íntima entre el fenómeno impositivo y la existencia del Estado (4), así como que la historia de los impuestos señala en gran medida la trayectoria de los pueblos, pues estos reflejan las políticas que han sido adoptadas.

Las sociedades antiguas, ya sea por su poco número de integrantes o por lo sencillo de su organización, no contaban con la práctica del cobro-pago de impuestos como institución necesaria, pero al crecer dichas sociedades y aumentar su complejidad de organización, surgen individuos o corporaciones que se transforman en depositarias de la Justicia, del Poder, o bién en guardianes del Orden Público.

Al transformarse estas actividades en ocupación principal de diferentes personas físicas, surge entonces la necesidad de crear los tributos, las contribuciones o los impuestos como medio de subsistencia de estas personas, y a la vez, que éstas desempeñen mejor sus funciones en beneficio de la colectividad.

Al hablar de los impuestos, nos hemos referido a ellos con distintas denominaciones, tal es el caso de tributos y contribuciones, y en relación con este punto debemos aclarar que la palabra tributo significa " la extracción de la riqueza de un grupo de individuos a otros, a través de la violencia, la fuerza o la intimidación " (5). Es por ello que para evitar este significado a partir de la Revolución Francesa se les denominó contribuciones, para -- así aludir a un significado relacionado con la plena voluntad de quien debe otorgarlos, es decir, una aportación voluntaria.

En este orden de ideas, podemos mencionar que existe quien afirma que los gobiernos, tanto actuales como antiguos, no han utilizado un sistema que implique la palabra " contribuciones " sino que sólo se han utilizado sistemas tributarios o impositivos, siendo éste el caso de Egipto, que constituyendo una de las primeras civilizaciones en las que hace su aparición un gobierno con todas las características propias de estos, se aprecia un grupo humano que detenta el poder y que vive lujosamente a costa del trabajo ajeno.



Lionel Casson, citado en la obras del maestro Luis Pazos, señala en relación a los impuestos egipcios, que como en cualquier Estado Centralizado, en Egipto se estaba sometido al régimen tributario, donde el agricultor pagaba por su cosecha, el ganadero por sus animales, los artesanos por sus obras, el pescador por su -- pesca, y el cazador por su caza y que requiriendo los impuestos de asientos contables, se realizaban diversos estudios para poder determinar el monto de los impuestos para cada ciudadano, y como aún no se conocía el dinero, los impuestos o tributos eran pagados ya con trabajo o bien con productos, lo que hacía el proceso todavía más complicado (6). En este sentido, podemos establecer una similitud con lo expresado por José Sánchez Piña quien menciona que " la forma más antigua de tributar es el trabajo personal " (7) lo cual está demostrado, probablemente, en la construcción de la pirámide de Keops; también es digno de mencionarse el gran avance del pueblo egipcio en materia fiscal, los cuales ya manejaban un control de declaraciones de impuestos sobre frutos y animales, así como un control fiscal que operaba por medio de recibos de cobro de tributos que consistían en piezas de cerámica que fungían como comprobantes del pago de tributos. Sánchez Piña continúa diciendo en su obra mencionada, que desde los --- tiempos memoriales, el poderoso manejaba la guerra como medio de dominar a los demás pueblos, derivándose de aquella práctica de - cobro de tributos a otros pueblos.

Retornando al pueblo egipcio, en concreto, debemos mencionar que para todo aquel que estaba obligado a pagar impuestos y no lo ha cía, existió también un castigo, prueba de ello son los jeroglíficos que exponen escenas de la vida del antiguo Egipto, donde - pueden apreciarse funcionarios encargados de castigar con azotes

a los agricultores morosos que no cumplieron con el pago de su deuda en especie y a tiempo.

c) GRECIA.

Otro país que forma parte del mundo antiguo, es sin duda alguna Grecia, cuna de una gran cultura que ni el paso del tiempo ha logrado borrar de nuestro maltrecho mundo.

Muchos son los aspectos que ofrece el estudio de una cultura tan amplia y con tantos matices como lo es la griega y por ende, nos ocuparía mucho tiempo y espacio el tratar de describir en pocas líneas los puntos principales de la cultura en estudio, amén de que no es la intención del presente trabajo, y siendo el punto central del mismo la materia fiscal penal, señalaremos en forma muy sonora que en la antigua Grecia se consideraba como una ofensa el hecho de que algún ciudadano pagara impuestos al gobierno griego, ya que los integrantes de éste vivían en parte de su patrimonio personal, y por otra, de las liturgias, institución ésta que consistía en verdaderas contribuciones al gobierno, en el sentido anteriormente señalado, es decir, aportaciones en verdad voluntarias hechas por los gobernados, y mismos recursos que eran destinados a la construcción de barcos o bien, para costear festividades religiosas, pudiendo concluir que las cargas fiscales de los ciudadanos griegos eran un auxilio al bienestar de la colectividad.

En este orden de ideas, para los griegos, los impuestos personales y directos se daban en contra de la dignidad y de la libertad de los ciudadanos, aceptándose solamente algunos impuestos indirectos, tales como los aduanales, de mercado y algunas tasas

judiciales.

Pero como en la mayoría de las civilizaciones se presenta una etapa belicosa, la antigua Grecia no es la excepción, y al comenzar la misma, surgen con ella los impuestos personales, utilizados para acrecentar el ego y el poder del país conquistador sobre los pueblos sometidos; el maestro Luis Pazos de la Torre, en su obra de referencia señala que en los mejores tiempos de Grecia los impuestos eran voluntarios y temporales, mientras que en su decadencia se caracterizan por ser directos y en contra de los ciudadanos, mismos que poco a poco fueron perdiendo el amor por su ciudad.

#### d) BOMA.

Un pueblo tan conocido mundialmente como lo es el romano, no podía dejar de ser mencionado en el presente trabajo, ya que forma la otra gran parte de la cultura madre que ha llegado hasta nuestro continente denominada greco-romana, y que además, ha brindado grandes aportaciones al Derecho moderno.

Por lo que al derecho fiscal y aún más al derecho penal fiscal se refiere, diremos que al igual que en la cultura griega, se consideraba humillante e indigno el hecho de cobrar impuestos directos a los ciudadanos, acudiendo a tal circunstancia solamente en casos de emergencia, constituyendo en principio las cargas de los ciudadanos el servicio militar y el trabajo en la construcción de edificios públicos. Por esto, impuestos directos no se daban ya que el presupuesto de gastos no existía, pero al irse acrecentando el aparato estatal y al hacerse más complejas sus funciones, fue necesario contar con recursos que hicieran posi-

ble su función, ya que como se mencionó en otro apartado, el Poder, la Justicia y la manutención del Orden Público se concentró en unas cuantas manos, que necesitaban de esos recursos para el buen cumplimiento de sus funciones, pero justo es mencionar una diferencia: se procuró que los impuestos recayeran sobre los habitantes de las provincias y no en los ciudadanos romanos.

Surge de esta manera en Roma la figura de los publicanos, personajes que se dedicaban al cobro de los impuestos en nombre del gobierno.

En Roma existieron casi todos los impuestos que conocemos en --- nuestro presente, tales como aquellos establecidos sobre cosas y personas, derechos de licencias y marcas, de puertas, de artículos importados o bien exportados, sobre el consumo, sobre adquisiciones, etc.

Algunos historiadores han mencionado que los impuestos romanos eran demasiado gravosos y agobiadores, mismos que en ocasiones abarcaban más que efectivo o especie: el agricultor obligado a pagar un impuesto sin cumplir con él, por la razón que fuere, se arriaba a pagar un precio terrible, repercutiendo en ocasiones en su libertad personal, y siendo muy a menudo incapaz de cubrirlo, recurría a la elusión de su obligación vendiendo sus propiedades a terratenientes y trabajando para ellos en calidad de arrendatario; otros, huían del gobierno romano yendo a vivir bajo el régimen de algún rey bárbaro o bien, se convertían en salteadores; así pues, era tan estricto el régimen tributario romano, que los mismos recaudadores de impuestos resultaban víctimas de él, ya que estaban obligados a entregar al gobierno cierta cantidad de dinero, misma que a veces, debían cubrir con su propio bolsillo.

e) LA EDAD MEDIA.

La caída del Imperio Romano marca el inicio de la etapa histórica conocida con el nombre de la Edad Media, período que duró aproximadamente mil años y que también es conocido equivocadamente como " el oscurantismo ", ya que a nuestro juicio, si bien es cierto que el campo científico no se vió muy favorecido ni registró grandes adelantos, también es cierto que el arte, aún -- cuando fuese arte religioso, demostró gran desenvolvimiento; de igual forma, el tema que nos ocupa encuentra notables antecedentes en relación a los sistemas impositivos contemporáneos tanto en los censos, como en los derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media.

La organización política y social de la Edad Media tiene como base a los feudos, instituciones que nacen a partir de un convenio celebrado entre campesinos y terratenientes, quienes brindaban protección a los primeros a cambio de trabajo de los segundos. Esto dió como resultado un gran desmembramiento del Imperio así como el acrecentamiento del poder de los señores feudales a tal grado, que en ocasiones tenían más poder que el mismo rey; -- de igual forma, comienza a desaparecer el comercio y las grandes ciudades, degenerando en una economía rudimentaria y localista que solo pretende producir lo necesario para los miembros de la comunidad.

Así es como Europa en el siglo XI aparece dividida en grandes -- extensiones territoriales dominadas por un señor, en teoría ligado a un rey, así como en porciones de tierra independientes -- pertenecientes a un señor independiente también, quien según el maestro Ernesto Flores Zavala recibió el nombre de alodio (8).--

También existían tierras explotadas por el señor feudal directamente y otras dadas a los cortesanos a cambio de vasallaje, y de esta forma señores feudales y vasallos que hacían trabajar las tierras a los aldeanos: ingenuiles y hombres libres así como los llamados siervos, sucesores de los antiguos esclavos.

Así como los señores feudales podían tener vasallos, y estos a su vez vasallos y así sucesivamente hasta llegar a los siervos, se daban una serie de relaciones muy complicadas según quienes las sostenían.

Los vasallos estaban obligados con los señores tanto personalmente como económicamente, es decir, tenían obligaciones personales y obligaciones económicas. Entre las personales se encontraban: servicio militar, montar guardia en el castillo y alojar a los visitantes del señor así como aconsejar a éste en los negocios. Entre las obligaciones de carácter económico se encontraban las ayudas en dinero, en un principio arbitrarias y posteriormente reglamentadas, siendo cuatro los casos específicos en que el vasallo debía otorgar esta prestación: para pagar su rescate cuando era hecho prisionero, para equiparlo cuando el señor marchaba a las cruzadas, cuando alguna hija se casaba o el hijo era armado caballero.

Al morir el vasallo y efectuarse el cambio del mismo, debía pasarse al señor una indemnización. La hija del vasallo debía casarse con quien el señor designara y para librarse de ello, era necesario pagar un elevado precio; asimismo, si algún vasallo decidía vender su feudo, era necesaria la amuencia del señor y el pago de un impuesto que en ocasiones ascendía hasta a tres años de renta; si el feudo pasaba por herencia a un menor, era recuperado por el señor, quien ejercía la tutela del menor, adminis

traba el feudo y exigiendo en ocasiones después, al momento de entregar la herencia al heredero al alcanzar la mayoría de edad un año de renta; finalmente, cuando se pretendía heredar el feudo a un pariente colateral, operaba el impuesto denominado relieve.

Por cuanto hace a los siervos, ellos también contaban con dos clases de obligaciones: las personales y las de carácter económico; entre las de carácter económico se encuentran: la capitación, que consistía en un censo que se pagaba cada año por cabaza; el formariage o servidumbre matrimonial, que consistía en una cantidad que pagaba el siervo o sierva que se casaba con una persona extraña al feudo, ascendiendo este impuesto a cantidades muy grandes, pero si los siervos eran del mismo feudo la cantidad era casi insignificante; finalmente tenemos la mano muerta, que consistía en derecho del señor de apoderarse de los bienes del siervo cuando estos morían sin dejar hijos ya que los parientes colaterales no tenían derecho a heredar, pero si estos contaban con la autorización del señor, debían pagar lo que anteriormente se mencionó como relieve.

Para los demás miembros del feudo, las rentas más comunes eran: el censo, renta que los aldeanos debían pagar en proporción de su feudo o predio, mismo que si no era pagado, ocasionaba el --despojo a los deudores o bien el cobro de una multa; el pecho o talla, que era un impuesto que se cobraba una o varias veces a la familia, recibiendo este nombre porque cada vez que se pagaba, se hacía una marca en un trozo de madera, este impuesto en un principio fue arbitrariamente cobrado, estableciéndose con posterioridad un régimen sobre el mismo; finalmente las tasas -

de rescate eran cantidades que se pagaban a cambio de la supresión de determinadas prestaciones o servicios personales o en especie.

Otras obligaciones consistían en cargas en especie que debían pagarse en ciertas épocas, tales como las participaciones sobre productos de la tierra, así como por cada cabeza de ganado o -- bien derechos por la venta del trigo, sal, carne, cerveza, etc. Los labriegos tenían la obligación de cocer su pan en el horno del señor, de moler su trigo en el molino señorial y de pisar -- sus uvas en su lagar, debiendo pagar por cada uno de estos derechos una cantidad en especie llamada " banalidad". Se exigían -- también derechos por cortar la leña, por pastar el ganado y por pescar en las aguas señoriales. Otra fuente de ingresos se integraba por las multas que se cobraban por la comisión de diversos delitos, fijando estas multas de manera arbitraria; también se tiene conocimiento de que existían las costas judiciales, es decir, que quienes acudían a los tribunales demandando justicia debían pagar un impuesto por ello.

Además de estas prerrogativas con las que contaba el señor feudal, tenemos el de confiscación de bienes del vasallo que llegaba a faltar a la fe jurada, así como el de naufragio, que consistía en que los restos de algún naufragio que se depositaran en la costa de algún señorío, por ese solo hecho, ya eran propiedad del señor.

Los señores feudales también gravaban el tránsito de mercancías así como también el paso por los caminos y ríos, puesto que se encontraban en sus dominios, así como en los puertos, carreteras, muelles, etc.



Trás este breve panorama, podemos concluir que efectivamente la Edad Media fue la cuna de un buen número de impuestos que han sobrevivido hasta nuestros días, así como de la forma de sancionar la defraudación de los mismos: la confiscación de los bienes del defraudador.

B) EN MEXICO:

a) EPOCA PRECORTESIANA ( Los astecas ).

Nuestro país se ha caracterizado siempre por la gran riqueza histórica con que cuenta. Muchos y variados historiadores se han dedicado a describir la grandeza de su patria, en el caso de los nacionales, y otros tantos, a plasmar la admiración sentida hacia el país extraño que no por ello deja de ejercer cierta magia y atracción sobre ellos, en caso de ser extranjeros.

La época que nos ocupa, la Precortesiana, desgraciadamente no cuenta con documentos que ante nosotros, hoy día, puedan señalarse como de total y absoluta veracidad. La información que se tiene del mundo precortesiano puede ser considerada modesta en grado sumo, ya que casi todos los vestigios de él, fueron destruidos por el conquistador, quedando escasísimos datos que pudieran normar la opinión respecto a las civilizaciones que existían en América antes de la llegada de los españoles.

Lo cierto es que, sin lugar a dudas, los pocos rastros que aún subsisten de las civilizaciones precortesianas demuestran que éstas contaban con un gran desarrollo, pero debido a la falta de información fidedigna en su totalidad, nos presentamos un tanto --

cuanto cautos para realizar afirmaciones radicales, por ello, en las líneas subsiguientes más bién plantearemos algunas hipótesis cuya validez, está sujeta por supuesto a comprobación.

En lo que respecta al aspecto que nos ocupa, el régimen penal tributario en la época precortesiana, muchos son los datos que han llegado hasta nuestros días y se ha considerado que el tributo -asteca se originó y fundamentó en la creación de oficios y servicios necesarios para la existencia de la colectividad y que al igual que en otras civilizaciones, la sociedad se encontraba dividida en distintas clases, dándose también el fenómeno de que los menos poseían más riquezas que la mayor parte del pueblo, quienes explotados y pobres sostenían a los primeros.

De acuerdo a la jerarquía de las clases que conformaban la sociedad precortesiana recibían tributo:

- a) Los Señores Universales, que tenían por vasallos a pueblos gobernados por otros señores, por ejemplo: México, Texcoco y Tlacopan.
- b) Señores Particulares o Caciques.
- c) Los Nobles, que generalmente se encargaban del gobierno local.
- d) Las Comunidades.
- e) Los Templos.
- f) La milicia (9).

Por otro lado, estaban obligados a pagar el impuesto o tributo:

- a) Los Macehuales o indios pertenecientes a clase común.
- b) Los Terrazgueros o labradores, que gozaban de tierras señaladas a los nobles.

El tributo otorgado consistía tanto en prestaciones materiales como en prestaciones personales utilizando igualmente el sistema

colectivo, ya por pueblos, barrios o grupos; se dice que también existió el trabajo forzado, pero solo para labradores, ya que --- constituían la mayoría de la población.

Por lo que a la cuantía de los impuestos se refiere, los tratadistas mencionan que ella debió ser elevada puesto que se contribuía tanto al sostén de los señores universales y sus servicios colectivos como al sostén de los señores particulares o caciques. De igual forma se señala que los períodos de pago de tributos eran variados y que los mismos oscilaban entre ochenta y ochenta días, dos veces al año o bien cada año. Continúan citando nuestras fuentes que las cargas tributarias y en general el sistema tributario no era uniforme, puesto que determinado grupo contaba con determinado tipo de contribuciones y otros grupos, otras contribuciones diversas, sin dejar de mencionarse también, que dentro de un grupo homogéneo de contribuyentes, el repartimiento de las cargas se regía por la regla de igualdad.

Un personaje famoso en la época Precortesiana, a propósito del aspecto fiscal, lo fue el recaudador de impuestos, mayordomo o Calpixque.

En este sentido, debemos mencionar que se ha dicho que la organización de los aztecas era básicamente de tipo militar y religiosa lo que se traducía en una sociedad con un régimen severo y sanciones igualmente severas, contemplándose para algunos casos la pena de muerte como justo y ejemplar castigo para las conductas anticiliales, y si se toma en consideración que muchos tratadistas coinciden en señalar que la grandeza del Estado Azteca tuvo su apoyo más sólido en el sistema tributario, se canalizaron las cargas ---

tributarias a los pueblos sojuzgados y aprovechando los aztecas, igualmente en su favor el esfuerzo, capacidad y talento de los sometidos.

Los aztecas llegaron a contar con una recia organización fiscal, encontrando en los plenamente justificada la severidad de las sanciones impuestas para los defraudadores del fisco.

Con anterioridad se hizo mención de los Calpixques o mayordomos, quienes eran un tipo de funcionarios muy importantes y que según nuestras fuentes consultadas su función consistía en hacer llegar recursos al Estado para cubrir los gastos públicos, haciendo esto a través del cobro del tributo; se dice que si algún Calpixque osaba disponer a su favor de los recursos que recaudaba para el señor azteca y éste llegaba a enterarse, le eran aplicadas sanciones que no sólo afectaban al funcionario culpable, sino que se hacían extensivas a su familia, ya que si la hipótesis descrita se realizaba, el señor ordenaba la aprehensión del mayordomo y su encarcelamiento, para posteriormente ordenar que las mujeres, hijos, hijas y demás familia fueran arrojados de su casa, desposeyéndolos tanto de casa como de hacienda, los cuales pasarían a formar parte del señor azteca y de su patrimonio, ordenándose por último, la ejecución del funcionario deshonesto.

#### b) EPOCA COLONIAL.

A la llegada de los españoles a tierras americanas y comenzar su dominación sobre ellas, se inicia la etapa conocida como de la Colonia o del Realeño, en la cual, aún cuando muchas de las instituciones tributarias indígenas, se dice, continuaron en vigor o -

subsistieron, también el nuevo régimen logró establecer dos géneros de impuestos: los directos o personales y los indirectos o reales.

Entre los directos o personales tenemos:

- a) La Moneda Forera o tributo que el rey cobraba en reconocimiento a su señorío.
- b) Las Aljamas o Morerías, impuestos que pesaban sobre los judíos y moros.
- c) La Fonsadera, contribución para los gastos de guerra que pagaban por la exención del servicio militar los que estaban obligados a prestarlo.

Entre los indirectos o reales se encontraban:

- a) La Alcabala, derecho sobre lo que se comprara o se vendiera.
- b) El Almojarifazgo, que gravaba las mercancías que pasaban de Castilla a otros reinos o de éstos que iban a Castilla.
- c) Los de Portazgo, Pontazgo y Barcaje.

También se establecieron otros impuestos destinados a diversas instituciones con diversos fines:

Para la Iglesia y fines religiosos: el Diezmo.

Para los concejos y fines locales, impuestos de consumo como -- los de puertas, sisas, etc. (10).

En España solamente eran conocidos los impuestos directos, siendo el más importante el que el rey cobraba por el ejercicio de su señorío, pero al llegar a tierras americanas, los españoles trajeron consigo tanto los impuestos indirectos, como los dedicados a otras instituciones, considerando que si ellos pagaban el impuesto cobrado por el reconocimiento del señorío del rey, justo era cobrar el mismo a los naturales de las nuevas tierras.

Así, el primer tributo que los indígenas conocieron de origen hispano y obviamente destinado al beneficio de España, fue el de Cristóbal Colón, el cual se estableció después del primer levantamiento de éstos en Santo Domingo, misma imposición a la que según José Miranda también se refieren Pedro Mártir, Las Casas y otros, - presentándola el primero como un pacto entre Colón y los caciques de la isla, es decir, que los gobernantes convinieron con Colón - en que no permitiera que sus subordinados vagaran por la isla, --pués con el pretexto de buscar oro, causaban serios destrozos, - prometiendo a cambio los caciques dar tributo, consistente en productos de la región, convirtiéndose poco después ese tributo voluntario en la entrega obligada de cierta cantidad de oro a los conquistadores, cantidad que fue aumentando haciéndose cada vez - años penales, hasta que por diversas causas desapareció.

Hasta el gobierno de Ovando, la corona española nada dispuso sobre el tributo de los indígenas americanos; la determinación de estos tributos aparece en las instrucciones dadas en el año de 1501 al comendador de Lares, estableciéndose el principio general de la obligación tributaria del indio, especificándose en la legislación real la consigna de obligación tributaria, justicia impositiva y acomodamiento a la riqueza de la tierra. Estos principios continuarían vigentes en las legislaciones posteriores; aunque justo sería examinar la justicia de los mismos aplicados a los naturales - y si estos rebasaron en la práctica o no, sus posibilidades.

Lo cierto es que en las instrucciones de la corona española se indicaba que los impuestos debían ser cobrados tanto a los indios - como a los peninsulares aún cuando ni los gobernantes de las is--

las ni de la misma España pusieron empeño en su cabal cumplimiento, y aún cuando así hubiese sido, las condiciones en que los aborígenes se encontraban, no lo hubieran permitido, refiriéndonos concretamente a la encomienda y a la esclavitud.

Tiempo después, la misma corona insistió en las obligaciones fiscales de los indios, haciendo solo una distinción para aquellos que tuvieran la calidad de libres.

Manuel Dublán, en su obra de derecho fiscal, expone que el sistema rentístico adoptado por el gobierno español en América encontraba su origen en la legislación romana y feudal; asimismo menciona que contando México en su vida colonial con el tributo de las alcabalas, derechos de importación y los estancos, se daba origen a un "indolente desorden, intolerable para los pueblos que sufrían las extorsiones y la avaricia de los asentistas, ( mismo que ) cesó a fines del siglo pasado, en que el Marqués de Sonora D. José Gálvez, vino a visitar por orden del Rey de España. A éste sabio ministro debe el país importantes beneficios, porque su inteligente celo se consagró no solo a reformar la hacienda pública, poniendo en administración todos sus ramos como es debido, sino que se propuso mejorar todos los del gobierno, zanjando los vicios de la administración que ha llegado hasta nuestros días." Como en toda ocupación en la que existan recursos económicos, es decir, en la que haya dinero de por medio, también en la Nueva España se daban, como en nuestros días y como se seguirán dando, fraudes y excesos cometidos por los oficiales reales, aún cuando la abundante existencia de ellos se debía en gran parte a la insuficiencia del salario, tal como lo señala Joseph Fontana (11), y que en tales circunstancias, muchos oficiales reales acudieron a-

procurarse el dinero que necesitaban para la subsistencia de ellos y según sus personales circunstancias, de sus familias, a través -- de la realización de tratos comerciales.

Las quejas llegaron a ser tantas, que la corona española llegó a -- establecer la pena capital para dar por terminada con esa fuente -- de abusos.

Las instrucciones para tomar cuenta a los oficiales reales y las -- que se dieron a visitadores y jueces de residencia ofrecen un gran catálogo en materia de fraudes hacendarios, mismos que son comple-- tados con las denuncias de otras autoridades indianas y las revi-- siones de cuentas, así como visitas que se hacen en el Consejo de-- Indias. De esta manera se descubren fraudes en las fundiciones, en el kilatar del oro, ya que los oficiales reales se quedaban con -- las mobras de los pesos largos que entregaban a los mineros; así-- mismo, exigían de los mercaderes que devolvieran los préstamos con-- cedidos por el fisco en mercancías a bajo precio; alteraban tam-- bién las valuaciones de las mercancías según conviniera a sus inte-- reses o así mismo, compraban mercancías cuando estas abundaban a -- buen precio; igualmente, en algunos casos en que las mercancías -- prohibidas que debían ser decomisadas, eran valuadas, cobrándose -- solamente el derecho de almojifarijasgo; se dejaban entrar y salir mercancías sin cobrar ese derecho y por si fuera poco, prestaban -- dinero de la Caja Real a sus amigos.

Las alteraciones del valor de los metales facilitaban las operacio-- nes fraudulentas; debe también señalarse la existencia de cohechos con las personas que carecían de facultades para acudir a las expe-- diciones militares y deseaban ir a ellas con el afán de obtener ga-- nancias, cosa que se obtenía por medio de la promesa a las autori--



dades responsables de compartir las ganancias obtenidas en esos negocios.

Teniendo conocimiento de tantas anomalías surge la duda sobre la efectividad de las medidas de garantía dadas por la corona, ya que la principal de ellas, la rendición de cuentas era deficiente, pero con la ayuda de los enviados especiales del Rey, del Virrey, Gobernadores y Visitadores, se ejercitó una inspección continúa sobre los funcionarios de hacienda, producto de los cuales, salían a relucir las irregularidades antes mencionadas.

Tan pronto se tenía la sospecha de la existencia de alguna anomalía, se apresuraba la inspección a tomar garantías, por medio de la vía ejecutiva, procediéndose al embargo de los bienes de los funcionarios, la notificación de los hechos a España y a la cobranza de partidas, remitiendo a otras a la decisión del Consejo de Indias. Cuando se agotaba la posibilidad de cobrar al defraudador o a sus herederos, se acudía a los fiadores.

En los documentos que toma como base Joseph Fontana en su obra consultada, advierte que los contadores o las autoridades de las Indias que inspeccionaban las Cajas, procedían en algunos casos con rigor, puesto que no son pocos los ejemplos donde se aplicó la suspensión en el desempeño del cargo hasta en tanto se restituyera al fisco lo que era suyo; asimismo, donde se metían presos a los oficiales hasta que ventilaran sus cuentas; en algún caso, también se procedió al destierro del territorio al defraudador, pero no se conocen casos en los que se haya llegado a la aplicación de la pena de muerte para tales delincuentes.

Como podemos apreciar, España mostró un gran interés en la formación de un sistema tributario que contase con garantías que asegu

rasen el perfecto funcionamiento de la Hacienda Indiana.

Un grupo de garantías que aseguran el buen funcionamiento del -- sistema está formado por las siguientes:

La Fianza Personal.- Práctica utilizada por toda clase de funcio narios y la obligación de prestar fianza corresponde a oficiales reales propietarios, oficiales provisionales y oficiales de las- cajas subordinadas importantes.

El Juramento.- Que era exigido a los oficiales reales al iniciar su gestión y por el que se compromete a guardar secreto y a de-- sempeñar bien y fielmente sus oficios. También se exigía la pres tación de juramentos en otros momentos, como por ejemplo, en el- acto de meter el dinero en la caja de tres llaves.

El Inventario.- Que se realizaba sobre los bienes de la caja en la toma de posesión. También se forma un depósito de los bienes- del oficial real cuando este muere, bienes que han de responder de la actuación del oficial real.

Los libros.- De los cuales existía una gran variedad, algunos e-- ran llevados de manera personal por el oficial. Los libros de -- cuentas eran minuciosamente examinados en las operaciones norma- les de toma de cuentas y en las inspecciones.

La Cerradura y las Llaves.- Para evitar la libre disposición de los bienes reales, la caja solo podía abrirse con el concurso de las personas que dispusieran de ese derecho, señalándose que esa llave no podía darse ni fiarse a otra persona bajo pena de pérdi da de bienes y privación del oficio.

La Penalidad.- Las legislaciones hacendarias siempre han mostrado la tendencia a establecer una pena junto a cada obligación no cum plida.

La Rendición de Cuentas.- Era la más importante de las garantías -- la cual no es una novedad porque desde todas las épocas se ha practicado.

La Residencia.- Que consiste en una investigación judicial realizada por un juez llamado de Residencia y nombrado por el Consejo de Indias o por la Audiencia y cuyo objeto es averiguar cual ha sido la conducta del funcionario durante el tiempo que ha desempeñado su cargo. La misión del juez es anunciar la celebración del juicio recibir denuncias y reducir las a cargos concretos probados.

La Pesquisa.- Se realiza en ocasión de un notorio escándalo suscitado por la conducta de un funcionario en relación con la materia criminal o con motivo de desórdenes públicos, para proceder al esclarecimiento de su origen y búsqueda de culpables.

Esto se realiza por un juez pesquisador nombrado por la corona o por el Virrey. La pesquisa puede afectar a una persona o a un grupo de ellas.

La Visita.- Se caracteriza porque puede afectar a una universalidad u órgano administrativo y va dirigida a la fiscalización de la actuación de varios funcionarios que lo componen, aunque también se dirige a individuos aislados como los Virreyes y mientras estas se realizan, el funcionario continúa ocupando su puesto.

### c) LA INDEPENDENCIA.

Muchos fueron los acontecimientos y fenómenos sociales que motivaron el surgimiento de los movimientos independentistas; entre ellos podemos incluir a las prácticas fiscales llevadas a cabo por la dominación española sobre tierras y habitantes americanos, como

uno de esos fenómenos que más influencia tuvieron en el desarrollo de las ideas independentistas.

Ante las inquietudes surgidas, los dirigentes españoles comenzaron a comprender que era necesario dar libertades y derechos a los residentes de las colonias españolas en América, por ejemplo, en una Real Orden expedida en Sevilla y publicada en México el 14 de abril de 1809 donde por voluntad de Fernando VII se declara que tanto los reinos, provincias e islas que forman los dominios españoles, deberían contar con una representación inmediata a su real persona y constituir parte de la Junta Central Gubernativa del Reino por medio de sus correspondientes diputados.

Asimismo, la Real Orden del 26 de mayo de 1820 publicada en México el 5 de octubre del mismo año, señala que es necesario liberar del tributo a todos los indios contribuyentes con prohibición para los gobernantes indios, caciques, encomenderos la exigencia de cantidades a título de tributos.

Al proclamarse el movimiento independentista por Don Miguel Hidalgo y Costilla en septiembre de 1810, el gobierno español se apresura a otorgar más libertades y franquicias a sus dominados, así como el conceder entera igualdad de derechos a los españoles europeos o peninsulares y a los ultramarinos.

Por parte de los insurgentes, se había expedido el 6 de diciembre de 1810 en Guadalajara un escrito, el cual, según Manuel Yañez - Ruiz decía así: " Don Miguel Hidalgo y Costilla, generalísimo de América, etc.- Desde el feliz momento en que la valerosa nación-americana tomó las armas para sacudir el pesado yugo que por espacio de tres siglos la tenía oprimida, uno de sus principales objetos fue extinguir tantas gabelas que no podía adelantar su for

tuna: más como en las críticas circunstancias del día, no se pueden dictar las providencias necesarias a aquel fin, por la necesidad de reales que tiene el gobierno para los costos de la guerra se atiende ahora a poner el remedio en lo más urgente por las declaraciones siguientes: Que todos los dueños de esclavos deberán darles la libertad dentro del término de tres días, so pena de muerte, que se les aplicará por transgresión a este artículo.- Segunda: que cese para lo sucesivo la contribución de tributos respecto de las castas que lo pagaban y toda exacción que a los indios se les exija. Tercera: Que en todos los negocios judiciales, documentos, escrituras y actuaciones, se haga uso de papel común quedando abolido el del sellado ..." (12).

Pero el gobierno español buscaba cuanto medio fuese posible a fin de ganar más adeptos, recurriendo a una serie de decretos para mejorar la existencia de los habitantes de los territorios de ultramar; tal es el caso del decreto del 9 de febrero de 1811 donde se fijan las bases de igualdad entre los peninsulares y los criollos; asimismo, la completa libertad para los habitantes de América para sembrar y cultivar todo aquello que el clima favoreciera; por el decreto del 13 de marzo de 1811 se expresa la exención de tributo extensiva a los indios y las castas de las demás provincias de América, aún cuando la gracia de repartición de tierras a los indios no se extiende a las castas, de igual forma, la completa exigencia de cumplimiento de órdenes y disposiciones que prohíben el abuso de comerciar en el distrito de sus jurisdicciones bajo el título de repartimientos.

Otro decreto más del 9 de noviembre de 1812, abole las mitas o mandamientos, o bién, repartimientos de los indios, así como to-

do servicio personal que bajo aquellos u otros nombres, presten a particulares, sin que las autoridades puedan destinar o compeler a los naturales al mencionado servicio; también los indios quedaron eximidos de todo servicio personal a cualquier corporación o funcionario público, cura, párroco, etc.

Las cargas públicas serán repartidas entre los vecinos del lugar, que corresponda: la tierra será repartida a los indios que sean mayores de veinticinco años, fuera de la patria potestad, así como el otorgamiento de becas a los indios que las alcanzaran en los colegios de ultramar.

Con todos estos acontecimientos, fueron muchos los ingresos que resintieron el movimiento de guerra por la Independencia, tales como las alcabalas, impuesto de oro y plata, el estanco de tabaco. El sistema rentístico se descuidó complicándose y desquiciándose aún más con la corrupción de los empleados y recaudadores; se llegó al extremo de querer restablecer los impuestos bajo la amenaza de que si no eran cubiertos, la sangre empezaría a correr, a lo cual, los indios aparecieron con gran indiferencia.

El estado en que se encontraba el erario dió lugar al surgimiento de la Comisión de Arbitrio de 1813, en la que se planteó el establecimiento de un impuesto sobre coches de alquiler, particulares mesa de turco, de billar, por los domésticos que emplearan los particulares, fondas, cafes, casas de sociedad, modistas, peluqueros y demás actividades de lujo.

Cuando Agustín de Iturbide en su carácter de jefe del Ejército -- Trigarante, expuso la necesidad de establecer el erario público, la necesidad de que los habitantes comprobaran la diferencia que existía entre los antiguos dominadores y los actuales gobernantes que

conducirían la reciente nación hacia un pueblo libre, y que mientras se establecía un sistema permanente de Hacienda, se abolían los derechos de subvención temporal y contribución directa de guerra, el convoy, el diez por ciento sobre alquileres de casas, el de sisa, y todas las contribuciones extraordinarias establecidas hace diez años; se mandó cesar la alcabala de franquicia que disfrutaban los indios, igualándose en el pago con todos los demás - ciudadanos. Don Matías Romero realiza su crítica a lo sucedido en esta época, plasmándola Manuel Yañez Ruiz en su obra consultada:

" El grande error de nuestros padres en materia hacendaria puede resumirse en estagpalabras: destruyeron lo existente sin haber establecido antes nada que lo sustituyera en un ramo en que no se puede improvisar y cuando la nueva situación del país, como nación independiente, requería gastos considerables " (13).

También don Pablo Macedo externa su opinión así: " ¿ Qué destruyeron pués los insurgentes al consumir la Independencia, si en realidad nada había ya en pié ? . El sople de una feroz y sangrienta guerra de once años había pasado sobre el inconsciente, inconsistente y deleznable sistema de gabelas que se llama Hacienda Real y había sucedido lo que es natural: todo estaba ya convertido en ruinas irreparables, porque al desligarse de la metrópoli, la naciente nacionalidad no contaba ya con el respeto tradicional de una autoridad indiscutible e indiscutida único vínculo que la ataba y mantenía en pié lo que ya antes hemos llamado inconexo, acervo de exacciones y monopolios " .

En el fondo, Manuel Yañez Ruiz considera que ambos críticos tienen razón, ya que muchos ramos del ingreso público fueron destruídos por las mismas fuerzas españolas y ni siquiera se podía pen--

sar en restablecerlos, pero por otro lado, tampoco era posible - tratar de sostener los impuestos extraordinarios decretados por el gobierno español durante la guerra de independencia. También es necesario recordar que el gobierno independiente tenía como e nemigos acérrimos a los terratenientes y aunado a ello el hecho de que las fincas contaban con graves deterioros y sensibles pér didas por la guerra.

También el estado de la minería era desastrozo, por ello, era ne cesario disminuir las contribuciones y dar mayores alicientes pa ra su recuperación; así pues, la situación era tan deprimente -- que no era posible siquiera pensar en el establecimiento de nue vos arbitrios.

Cuando el imperio terminó, y al salir Iturbide del país, se reing taló un congreso junto ala expedición de varios decretos, decla rando entre ellos la cesación del poder ejecutivo en México, nom brándose uno nuevo compuesto por Nicolás Bravo, Guadalupe Victo ria y Pedro Celestino Negrete.

Al declarar la nulidad de la coronación de Iturbide, se declaró asimismo revisables todos los actos del gobierno pasado, la insub sistencia del Plan de Iguala, los Tratados de Córdoba y el decre to por el cual se había tomado la forma de gobierno de monarquía moderada.

Entre las discusiones hacendarias dictadas por el congreso provi sional tenemos: la contribución directa de todo individuo, de cual quier clase, sexo o edad que tuviera renta, sueldo o salario fijo, reglamento sobre comisos, que era una pena en la que incurrían to dos los objetos de comercio cuya introducción o descarga en los - puertos se haga sin las formalidades establecidas por el arancel



de aduanas marítimas, o cuya producción estuviera prohibida o es tancada, medidas contra el fraude en el pago de derechos de alca balas, reglamento sobre el papel sellado de cuatro clases, Él -- debería usarse al realizar ciertos actos jurídicos como testamen tos, escrituras, demandas, actuaciones, certificados, etc., así como en libranzas, recibos, credenciales y avisos.

Muy criticado fue en esta etapa de la historia la adopción de -- un sistema federal, siendo que las colonias estaban acostumbra-- das a un gobierno centralista, pero en cuestiones fiscales fuera o no conocido el sistema de gobierno en toda su integridad, tuvo que se adoptado por la presión popular, dictando el Congreso -- Constituyente nuevas disposiciones hacendarias, por ejemplo: es tanco del tabaco como antes de la emancipación; se prohibió la importación de algunos comestibles así como de algunos artículos de lino, algodón, lana y pelo de seda manufacturada, cuero y pie les, manufacturas de barro, metales y maderas de toda clase.

Con el nacimiento de la Federación y la creación de Estados, era inminente el problema de la manutención y sostenimiento de los - mismos, y en consecuencia, surgió el problema de la división de- rentas o ingresos públicos entre la Federación y los Estados.

Para resolver este problema y dotar de recursos a las nuevas en- tidades, se expidió el 4 de agosto de 1824 la Ley de Clasifica-- ción de Rentas Generales y Particulares, donde según Manuel Yañez Ruiz, se dice que pertenecen a las rentas de la Federación (14):

- 1.- Los derechos de importación y exportación en puertos y iron teras.
- 2.- El derecho de internación.
- 3.- La renta del tabaco y pólvora.

- 4.- La alcabala que paga el tabaco en los países de su cosecha.
- 5.- La renta de correos.
- 6.- La de lotería.
- 7.- La de salinas.
- 8.- La de los territorios de la federación.
- 9.- Bienes nacionales.
- 10.- Queda a disposición de la federación edificios, oficinas, terrenos anexos a éstas que pertenecen o han pertenecido a las rentas generales.

Así, surge el principio de que todo lo que no se encuentra señalado en los puntos anteriores, pertenece a los estados y como consecuencia de lo anterior, las alcabalas interiores, los derechos sobre la plata y el oro, las contribuciones directas, las vacantes, anualidades, mesadas, medias, pulques, gallos, etc. quedaban a disposición de los estados.

En el período comprendido entre 1824 y 1833, el país vive una época de inquietud, provocada por las continuas sublevaciones, cuartelazos y golpes de Estado, sucesos poco propicios para el desarrollo de un sistema fiscal adecuado a las necesidades del país, pero a pesar de ello, se dieron algunas disposiciones fiscales:

Se determinan que el papel sellado se reparta en los estados que lo pidan por el precio de su costo y en el Distrito Federal y territorios continúa su uso bajo las bases establecidas por la ley; todos los géneros, frutos y efectos nacionales que se exportan serán libres de todos los derechos y ni los estados por donde transiten, ni los litorales podrán imponérselos bajo ninguna denominación, excepto el oro acuñado, oro labrado, plata blanca labrada y acuñada; asimismo se declaran libres de todo derecho en el Dis-

y Territorios Federales algunos efectos de industria y de importación de las clases pobres. También se llega a permitir la entrada de aguardiente y ginebra; se declara libre la explotación y venta del azufre, así como del salitre; se establecen juntas de peaje - para los caminos que antes estaban a cargo del Consulado de México; se expide nuevo arancel para las aduanas marítimas y de frontera de la República Mexicana; se reduce el derecho de internación de los efectos extranjeros; se declaran libres de todo derecho el algodón y lana en cualquier clase de hilado de fabricación nacional en el Distrito Federal y Territorios Federales; se prohíbe la introducción de algunos géneros de algodón y efectos extranjeros; se declara la libertad de la siembra y expendio del tabaco, etc.

El señor Mangino, Secretario de Hacienda, señala que: " Es inconcuso que la nación mexicana, por todas sus circunstancias abunda en elementos no solo para sostener y conservar el rango en que - la constituyeron heróicos esfuerzos de los ilustres defensores - de su independencia y libertad, sino para elevarse en el más alto rango de prosperidad y engrandecimiento pudiendo sobrellevar entonces, los impuestos necesarios para cubrir todos sus gastos; pero como no son pocos los que ya reporta, como antes de acrecentarlos ni multiplicarlos debe apurarse, cuanto sea dable la más exacta recaudación y la más económica inversión, como aún están vivas las profundas heridas que ha recibido por emigración de capitalistas, y por los trastornos inevitables de los disturbios - que se han experimentado, y en fin como ni los gritos ni la confianza pública han podido reanimarle completamente, parece que - en estos críticos momentos, no sería prudente ni tampoco prove-

chos recurrir al establecimiento de nuevos impuestos, que no serían soportados sin disgusto público, y que servirían de rémora para los adelantamientos que es preciso promover y nunca embarazar en toda clase de giros, y en cuanto conduzca a la prosperidad de las fortunas privadas, de que dependa esencialmente el tesoro público."

En vista de la penuria en que se encontraba el erario público se aumentó el derecho de alcabalas y se establece por dos años un impuesto a toda clase de carruajes, haciéndose extensivo el impuesto a todos los caballos de silla.

También se establece una contribución mensual, por puertas, ventanas, balcones, con excepción a los templos religiosos, mismos que debían ser cubiertos por la colectividad; se declaró libre la siembra y expendio de tabaco y cesa en toda la República la obligación civil de pagar diezmo a la iglesia.

El señor Blasco, Secretario de Hacienda, vierte su opinión sobre el estado de las finanzas públicas y señala: " Todo aquel que -- vuelva la vista con ánimo despreocupado sobre el cuadro que presenta la República Mexicana, conocerá de luego a luego que el fu nesto influjo de las revoluciones se ha hecho extensivo a la hacien da familiar y Federal, pero de tal modo, que la ha viciado en su esencia, relajando todos los resortes de la máquina que la comp ne. Era imposible que cuando todo el edificio social se ha como vido, y cuando todas las cuestiones públicas están tocadas queda sen impunes las de rentas, salvándose del contagio que a mansa- de epidemia todo lo ha contagiado... Las agitaciones públicas -- traen consigo el desorden y con la ruina del erario... Otro de - los grandes males de que se resiente el erario, es el resultado-

forzoso del triunfo alternativo de los partidos. Cada uno de éstos a su vez, ha procurado remunerar a los defensores de su causa, con cediéndoles grados, empleos, pensiones, etc. ... De aquí es el origen de la inmoralidad de los empleados porque abierta la puerta no al mérito y a la aptitud, sino al favor, considerándose los empleos no como uno de los puestos donde servir, sino en lugares donde enriquecer, acudieron a ellos muchos hombres de dudosa honestidad. ... Por último, la falta de confianza pública, paralizando los giros y estancando la circulación de las riquezas, ha esterilizado los recursos hasta el grado de agotar y reducir otros a una disminución asombrosa las convulsiones políticas e internas y las medidas que directa o indirectamente atacaban el derecho de propiedad individual, debían precisamente sofocar las especulaciones, sofocar los proyectos, impedir las empresas y detener el curso de la circulación... El objeto único del erario debe ser atender los gastos públicos de la sociedad."

Por todo lo expuesto, podemos deducir que en los primeros tiempos de la época independiente, México recibe de España un caudal de leyes diversas, incompletas e inadecuadas a las condiciones sociales existentes. Los legisladores mostraban su tendencia a la creación de normas que favorecieran el restablecimiento del Orden Público y la organización del Estado, legislándose principalmente en aspectos hacendarios, militares y de policía (15).

Por lo que se refiere específicamente a la materia penal fiscal se contempló ampliamente el problema del contrabando, puesto que se le consideraba una defraudación fiscal en tanto que era una defraudación al derecho aduanal, más " sin embargo, la defraudación fiscal hizo su aparición como tipo delictivo con posterioridad"(16).

En la Ordenanza de Aduanas del 12 de junio de 1891 se implanta--- ron tres tipos de infracciones a las normas fiscales: delitos, con travenciones y faltas.

Los delitos, comprenden el contrabando, cohecho, peculado, concu- sión, alteración de documentos oficiales, falsificación de docu- mentos oficiales, quebrantamiento doloso de sellos, candados, etc. fiscales, desobediencia y resistencia de particulares, así como - la omisión culpable.

Las contravenciones comprenden, la defraudación ( sin connivencia con los empleados, suplantando en calidad, cantidad o ambas cosas, mercancías que legalmente manifestadas causarían mayores derechos) omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la im- portación de mercancías, e infracción de los preceptos cuya finali- dad era evitar la duda y dar seguridad.

Las faltas, consistían en la inexactitud en documentos aduanales. De lo mencionado, solamente los delitos se sancionaban con pena - corporal, además de la sanción administrativa, a diferencia de -- las otras dos categorías que solamente se castigan con sanción ad- ministrativa.

Tratándose de la defraudación, la sanción consistía en la pérdida de la mercancía y en el pago doble del impuesto omitido.

En la Ley del Impuesto General del Timbre del 25 de abril de 1893, se señalaron dos clases de responsabilidades:

- a) Por infracciones simples y
- b) Por infracciones con responsabilidad criminal.

Las primeras, a su vez, comprendían las violaciones cometidas por causantes por falta del pago del impuesto, violaciones que esta- ban afectadas por una sanción administrativa.

Por lo que corresponde a las segundas, las más importantes eran:

1.- Cuando los causantes llevaban dos o más libros de contabilidad.

2.- Los que verifiquen la infracción o defraudación fiscal o bien contribuyan a ella por medio de los actos que el Código Penal -- castiga. En esta circunstancia, se aplica la sanción administrativa en cuanto al aspecto fiscal de la contravención y la sanción correspondiente del Código Penal según el delito que haya -- servido de medio para la comisión de la defraudación; en este orden de ideas, podemos señalar que en esta última legislación mencionada, no se consideraba a la defraudación como un delito en sí, independiente, sino en cuanto valía de por medio un delito, para su comisión, ésta era sancionada. (17).

#### 4) PERIODO POST-REVOLUCIONARIO.

En nuestra personal opinión, consideramos que nuestra historia -- refleja en mucho, que pocos han sido los períodos de paz que el pueblo mexicano, nuestro pueblo, ha disfrutado, por lo menos, -- desde el movimiento independentista hasta el revolucionario, ( y, probablemente también en el post-revolucionario).

Habiendo dedicado el presente apartado a la etapa revolucionaria y post-revolucionaria, en especial a ésta última, podemos decir, que hablando de la etapa revolucionaria, es bien conocido que -- también abundaron los motivos para que el descontento se generalizara, estando entre ellos ( como siempre ) el sistema fiscal : la ley del 26 de marzo de 1903 sobre incorporación de los impuestos y rentas municipales a la Hacienda Federal; el decreto del 2

de noviembre del mismo año autorizando al Ejecutivo de la Unión a modificar a Ley de Ingresos Municipales y otros más, allanaron el terreno para el desenvolvimiento de la Revolución de 1910.

Una de las medidas tomadas por los revolucionarios consistió en restituir a los Ayuntamientos los bienes y rentas que disfrutaban ya que consideraban que la libertad municipal era la base de la democracia y quizá el principal ideal de la Revolución triunfante; el Municipio Independiente es una de las grandes conquistas de la Revolución así como la base del gobierno libre, que no únicamente dará libertad política a la vida municipal, sino que también independencia económica.

A partir del año de 1917 y una vez triunfante el movimiento revolucionario, el nuevo gobierno fijó su atención en las finanzas públicas tomando como una de las primeras medidas, el invitar a expertos en la materia para que previo estudio de las circunstancias en que se encontraba el sistema fiscal, emitieran su juicio tendiente a establecer cual sería el mejor camino a seguir para lograr el progreso del nuevo régimen.

Entre los primeros resultados de la auscultación realizada, se encontró que el principal defecto era la multiplicidad de impuestos existentes, los cuales hacían muy complejo el sistema fiscal, y para el mejor funcionamiento del mismo, lo más recomendable era la reducción del número de impuestos sobre los aspectos de primera necesidad, consistiendo este punto otro de los aspectos negativos del citado sistema, ya que los productos de primera necesidad se encontraban excesivamente gravados, a diferencia de los artículos de lujo como el tabaco; así pues, se encontró que una parte importante de la riqueza del país estaba ligeramente gravada o



totalmente desgravada y otra parte de la riqueza estaba controlada por extranjeros no residentes en el país y de igual forma, una gran parte de la riqueza del país se concentra en pocas manos --- mientras que el peso de la carga tributaria recaía sobre las clases bajas y sin recursos.

Con este exámen, el gobierno Constitucionalista procedió a la realización de cambios favorables tales como la supresión de impuestos regresivos, incremento de impuestos al consumo de artículos nocivos y de lujo. También se contempló como solución, el establecimiento de la división de las fuentes entre los gobiernos federal y estatal y hacer así más simple el sistema hacendario; gravar exportaciones, establecer un impuesto sobre la renta personal, establecer un impuesto sucesorio y extender los impuestos sobre el consumo de artículos nocivos para la salud.

Una vez establecido un sistema impositivo adecuado, su funcionamiento hace sugerir la necesidad de un procedimiento adecuado para la derrama de cada impuesto y la determinación de los obligados a su pago, así como en que medida esa obligación recae sobre cada uno de los causantes, y por último, un procedimiento adecuado para la calificación de las violaciones a leyes fiscales.

La fijación de la medida en que la obligación de pagar un impuesto recae sobre una persona determinada, no se realiza de manera unilateral por el Estado, sino como una labor en la que los causantes deben participar, considerando que serán ellos los que aporten las contribuciones necesarias para los gastos públicos y que los individuos dedicados a una determinada actividad, podrán determinar mejor que los ajenos a ella, sobre la capacidad para la realización de la prestación económica a otorgar.

Por lo que a la calificación de infracciones, se refiere, el procedimiento consistía en que las multas impuestas por las oficinas recaudadoras fueran revisadas si existía inconformidad por parte de los causantes, por ellos mismos, ofreciendo este sistema diversos inconvenientes porque las funciones de perseguir las infracciones y juzgarlas los mismos empleados, así como el celo exagerado en el cumplimiento del deber o el móvil del interés personal, hacían que frecuentemente los fallos y revisión de los mismos fueran parciales.

Para evitar estas situaciones, se creó un Jurado de Infracciones Fiscales, así las dos funciones previamente mencionadas quedaron separadas y al mismo tiempo, se contó con un tribunal administrativo fiscal encargado de resolver los problemas suscitados en cuestiones financieras fiscales.

Por lo que hace a los delitos fiscales, la figura del delito de defraudación fiscal, aparece en el derecho positivo mexicano en fecha relativamente reciente.

Antes de la tipificación del delito de defraudación impositiva -- o defraudación fiscal, " se podía proceder en contra del causante 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 " (18).

En el proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal del año de 1947 el Presidente de la República expresó: " las autoridades fiscales deberán asumir la actitud, en principio, de mayor confianza en la buena fe del contribuyente, más las leyes habrán de prevenir el castigo severo de la evasión fiscal, asimilándola, cuando pro-

ceda, como se hace en otros países al verdadero delito ". Así --  
pués, se inicia una nueva tendencia dentro de la política fiscal,  
y como consecuencia de ella se convocó a la Tercera Convención-  
Nacional Fiscal, celebrada en la Ciudad de México en el año de -  
1947 y las conclusiones obtenidas motivaron a la revisión de la-  
legislación impositiva con apoyo en los principios generales si-  
guientes:

- 1.- Una Hacienda Pública fuerte y organizada, no puede basarse -  
en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes.
- 2.- Es necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y -  
lealtad.
- 3.- El fisco declara su fé en las declaraciones de los causantes  
y suprime los procedimientos de inspección y confiscación como --  
forma de control de los nuevos gravámenes.
- 4.- Unificación y simplificación de diversos impuestos.
- 5.- En principio, el causante no debe pagar sino un impuesto.
- 6.- Se establece la pena corporal como castigo para el fraude al  
fisco.

Como una lógica consecuencia del punto número seis, se expide la  
Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, cuyo ob-  
jeto era elevar a la categoría de delito penado con sanciones cor-  
porales, el fraude al fisco, por cuanto hace a los impuestos inte-  
riores, puesto que la omisión de los impuestos exteriores, desde  
los primeros días independientes, ya era sancionada.

La ley en estudio tiene una gran trascendencia en el orden jurí-  
dico-penal positivo pues se tipifican por primera vez como delito  
las conductas que antes no tenían carácter delictivo (19).

Al aparecer el 30 de diciembre de 1947 la Ley Penal de Defrauda-

ción Impositiva en Materia Federal, se buscaba tutelar el interés del Estado tendiente al normal funcionamiento de la Administración Pública, ya que el bien jurídicamente tutelado es el patrimonio del Estado y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al promover la expedición de una ley con las características señaladas, estimó que las prevenciones del Código Penal en lo referente al fraude no eran muy precisas.

La Ley en estudio fue llamada por Alberto Sánchez Cortés como el primer Código Penal Mexicano en materia fiscal. Esta ley, adolecía de diversos defectos, muchos de los cuales fueron subsanados al vaciarse esta ley en el capítulo quinto del título sexto del Código Fiscal de la Federación.

Al final del año de 1948 se promovieron reformas en vista de algunos errores que la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal contenía, y al reformarse el Código Fiscal éste recogió en el título sexto diversos delitos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes y en fecha 30 de diciembre de 1948 se publica en el Diario Oficial de la Federación la reforma al Código Fiscal en la que se adicionan los artículos 241 a 283 comprendiéndose el delito de defraudación fiscal en el capítulo V del título mencionado. En este artículo aparece el nuevo tipo delictivo llamado " defraudación genérica" cometiendo el delito el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error omite total o parcialmente el pago de impuestos.

También se amplían los casos de defraudación específica modificando algunos de los anteriores y añade nuevas figuras; entre estas nuevas figuras debe hacerse mención especial, por integrar más adelante el punto clave de nuestro trabajo, a la que dice de la --

siguiente manera: " Declarar ante autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en declaraciones fiscales."

NOTAS.

- 1.- SANCHEZ PINA JOSE DE JESUS.  
" Nociones de Derecho Fiscal".  
Tercera Edición. Editorial PAC, México 1985, pág. 25.
- 2.- SANCHEZ PINA JOSE DE JESUS.  
" Nociones de Derecho Fiscal. "  
Tercera Edición. Editorial PAC, México 1985, pág. 25.
- 3.- PIJOAN JOSE.  
Historia del Mundo.  
Salvat Editores de México, S. A. Tomo I  
México 1970. " Primeras Civilizaciones de Mesopotamia".  
págs. 328,331 y 333.
- 4.- PAZOS DE LA TORRE LUIS.  
" Los límites de los impuestos. Uso y abuso del poder."  
Cuarta Edición. Editorial Diana, México 1983, pág. 43.
- 5.- PAZOS DE LA TORRES LUIS.  
" Los límites de los impuestos. Uso y abuso del poder."  
Cuarta Edición. Editorial Diana, México 1983, pág. 45.
- 6.- CASSAN LIONEL.  
" Egipto Antiguo", Time Life International.  
United States, 1965. pág. 99
- 7.- SANCHEZ PINA JOSE DE JESUS.  
" Nociones de Derecho Fiscal."  
Tercera Edición. Editorial PAC, México 1985, pág. 25.
- 8.- FLORES ZAVALA ERNESTO.  
" Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos."  
Vigésima quinta Edición. Editorial Porrúa, S. A.  
México 1984, pág. 28 y sig.

9.- MIRANDA JOSE.

" El Tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI".  
Fondo de Cultura Económica. Colegio de México 1951.  
pág. 24 y sig.

10.- MIRANDA JOSE.

" El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI."  
Fondo de Cultura Económica. Colegio de México 1951  
págs. 36 y 37.

11.- FONTANA JOSEPH.

" Historia del Derecho Fiscal en México"  
págs. 257 y sig.

12.- YANEZ RUIZ MANUEL.

" El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra Organi  
zación política"  
TOMO I.  
Talleres de impresión de estampillas y valores. México 1958  
pág. 244.

13.- YANEZ RUIZ MANUEL.

" El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra Organi  
zación política".  
TOMO I.  
Talleres de impresión de estampillas y valores. México 1958  
págs. 276 y 277.

14.- YANEZ RUIZ MANUEL.

" El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra Organi  
zación política".TOMO I.  
Talleres de impresión de estampillas y valores. México 1958  
pág. 284 y sig.

15.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.

" El delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático".  
Ediciones Botas, México 1962, pág. 41.

16.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.

" El delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático."  
Ediciones Botas, México 1962, pág 41.

17.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.

" El delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático."  
Ediciones Botas, México 1962, pág. 41 a la 43.

18.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.

" El delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático."  
Ediciones Botas, México 1962, pág,43.

19.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.

" El delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático."  
Ediciones Botas, México 1962, pág. 43 y sig.



CAPITULO II.- NATURALEZA JURIDICA DE LA LEY PENAL DE DEFRAUDACION  
IMPOSITIVA EN MATERIA FEDERAL.

A) FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL Y ANTECEDENTES LEGISLATIVOS DESDE EL  
PERIODO POST-REVOLUCIONARIO.

Hemos decidido comenzar el presente capítulo con una breve explicación del contenido del mismo, mencionando antes que nada, que dejaremos a un lado la historia de los impuestos así como la forma en que a través del tiempo y de diferentes culturas se ha sancionado a quienes dejaban de cumplir con sus obligaciones tributarias, es decir, a las penas impuestas a los sujetos activos de lo que hoy conocemos como el delito de defraudación impositiva en materia federal, o bien defraudación fiscal, o asimismo, el delito-tributario como se le conoce en otras legislaciones del mundo.

Como primer punto del presente capítulo, tenemos el fundamento -- constitucional de la Ley que nos ocupa, ya que no se quiso dejar pasar por alto este aspecto, mismo en el que sin profundizar en él , por no consistir en el punto clave del presente trabajo, deseamos mencionar los numerales de nuestra Carta Magna que sirvieron como base para la creación y promulgación de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.

En este orden de ideas, y tomando en consideración la división -- tradicional que se ha hecho del contenido de la Constitución, es decir, la parte dogmática y la parte orgánica, y sabiendo que "en la parte dogmática se encuentran expresados los derechos fundamentales del gobernado, los límites al poder del Estado y que " en la parte orgánica se contienen las normas relativas a la organiza

ción del poder público, al señalamiento de competencias, al procedimiento para la integración de sus órganos, etc." (1).

Considerando lo anterior, los numerales a que hemos hecho referencia podemos ubicarlos en la parte orgánica, dentro del Título Tercero, Capítulo II, Sección II De la iniciativa y formación de las leyes, artículo 71 fracción I (2):

art. 71.- El derecho de iniciar leyes o decretos compete:

I.- Al Presidente de la República.

Por otro lado, también encontramos fundamento en otro numeral, ubicado igualmente que el anterior dentro de la parte orgánica, Título Tercero, Capítulo II, Sección III, De las facultades del Congreso, artículo 73, fracción XXI, (3):

art. 73.- El Congreso tiene facultad:

XXI.- Para definir los delitos y las faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse.

Así pues, una vez establecida la primera parte de este apartado, procederemos a mostrar una sinopsis continente de algunos antecedentes legislativos de la Ley que nos ocupa:

Año de 1938.- El Código Fiscal de la Federación señala que para proceder penalmente por delitos fiscales, es necesaria la declaración de la Secretaría de Hacienda en el sentido de que el fisco había sufrido o podía sufrir perjuicio, refiriéndose al delito de defraudación fiscal.

Año de 1947.- Se publica en el Diario Oficial, el 31 de diciembre la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.

Año de 1948.- Es reformado el Código Fiscal de la Federación incorporándose al mismo las disposiciones de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia Federal, que había entrado en vigor el

31 de enero del mismo año.

Año de 1966.- Se establecía la misma regla señalada en el Código Fiscal de 1938 para todos los delitos fiscales.

Año de 1981.- El Código Fiscal de la Federación define el delito de defraudación fiscal, mismo al que Manuel Rivera Silva llama: - " defraudación genérica ".

#### B) EXPOSICION DE MOTIVOS.

Una vez contemplado el aspecto relativo a la fundamentación constitucional de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, procederemos a la transcripción textual de la Exposición de Motivos de esta ley para posteriormente efectuar su análisis:

Al margen, un sello con el Escudo Nacional y una leyenda que dice: " Estados Unidos Mexicanos. Presidencia de la República."

Al rubro: Diciembre 27, 1947.- Considerando de Urgente Resolución se le dispensan los trámites. A discusión en lo general y particular.- Aprobado por Unanimidad de 40 votos.- a la Colegisladora para efectos constitucionales."

CC. SECRETARIOS DE LA H. CAMARA DE SENADORES.

" Por el digno conducto de Ustedes, y con fundamento en el artículo 71 fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, inicio ante el H. Congreso de la Unión la aprobación al tenor del anexo proyecto de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal. Considero necesaria la aprobación de dicha ley por los siguientes:

#### MOTIVOS.

Una de las condiciones para la debida realización de los fines --

del Estado, es la Provisión de los medios económicos necesarios - para la satisfacción de sus altas atribuciones. Por ello, la seguridad financiera de la Federación, reclama especial atención y adecuada protección jurídica.

Es indudable que el allegamiento de los medios económicos indispensables para la satisfacción de los fines que la Constitución - señala a la federación y su seguridad financiera, se ven seriamente dañados por la elusión que del pago de una parte importante de las tributaciones se viene haciendo. El Ejecutivo Federal observa que para impedir esta defraudación en materia impositiva, han sido insuficientes las sanciones de tipo administrativo que hasta - el presente se han aplicado y que, por tanto, es urgente establecer sanciones más enérgicas, como son las de naturaleza penal, para otorgar una plena protección a la seguridad financiera de la - Federación.

Además de las razones aquí expuestas, justifica el establecimiento de penas corporales en relación a la defraudación en materia - tributaria federal, la consideración de que la actual política financiera se caracteriza en esencia, por la buena fe con que el - fisco Federal se conduce ante sus causantes, lo cual autoriza a - exigir de estos correlativa buena fe en el cumplimiento de sus obligaciones impositivas.

En lo que se refiere a los impuestos protegidos por la ley que -- inicio, se considera que en esencia sea cual fuere el impuesto de fraudado, se causa igual perjuicio al fisco, existe la misma anti sociabilidad de la conducta y en consecuencia, la misma necesidad de represión penal. Esta postura que responde al principio de que en donde existe igual razón debe regir igual norma jurídica, no - se desvirtúa por el hecho de que existan determinados impuestos - cuya defraudación amerita que se sancione corporalmente porque -- los causantes de ellos son muy escasos y se encuentran estrechamente vigilados en sus actividades por diversos órganos de la administración, o bien porque el crédito individual nacido de ellos, es generalmente de escasa cuantía y la defraudación que de ellos - se haga, de muy reducidas proporciones. Estas circunstancias son inoperantes para restar validez al principio antes referido, por-

que la misma reprobabilidad existe tratándose de impuestos causados por numerosas personas que por pocos sujetos, o de impuestos que generalmente engendran créditos de gran cuantía o de los que original obligaciones fiscales de escasas cantidad. Por tanto, estimamos que todos los impuestos deben considerarse como susceptibles de defraudación con consecuencias penales para el defraudador.

De los diversos ingresos establecidos por la Ley de la materia, la iniciativa de Ley que someto a la ilustrada consideración del H. Congreso de la Unión, se limita únicamente a proteger los impuestos, que deben enterarse, por tanto, que se deja al derecho penal ordinario la represión de los demás perjuicios patrimoniales que con significación delictiva se causan al fisco Federal. Para alcanzar la enunciación de las formas concretas de la defraudación impositiva enunciadas en el artículo 10. del Proyecto, se examinaron previamente los diferentes procedimientos que los defraudadores emplean para eludir el pago de los diversos impuestos y después de ese exámen, se emprendió una prudente sistematización de tales procedimientos de defraudación, que culminó con la descripción de las hipótesis de este delito que consigna el referido artículo 10.

A título de consideración general, cabe observar que en la descripción de las especies de defraudación impositiva consignadas en el Proyecto, quedan comprendidas tanto las conductas que causaron un perjuicio patrimonial al Fisco Federal mediante la elusión consumada del pago de impuestos, como aquellas conductas -- que no llegaron a causar tal perjuicio, pero que no tienen otra significación que la de ser tendientes única y exclusivamente a realizar una defraudación en materia impositiva. En otras palabras, el artículo 10. del proyecto comprende tanto la defraudación impositiva consumada como la que solo quedó en grado de tentativa, o sea, que para la configuración del delito en cuestión, bastará la realización de alguna de las acciones u omisiones enunciadas en el artículo 10., independientemente de que con ellas se haya causado o no un perjuicio tributario al Fisco Federal. La razón fundadora de que el proyecto adopte esta postura,--

radica en la dificultad extrema de determinar con precisión el momento en que debe estimarse como ya causado el perjuicio al fisco por la elusión del impuesto, es decir, la dificultad extrema de determinar el momento de la consumación de la defraudación. Por ello, la iniciativa contempla fundamentalmente como delictivas aquellas conductas que únicamente poseen el significado de tender a la defraudación en materia de impuestos, sin perjuicio de que también se reputen delitos las que consumaron su finalidad fraudulenta.

Con arreglo a las ideas antes expuestas, el Proyecto enuncia en el artículo 10. las diversas especies del delito en cuestión.

La fracción I estima como defraudación impositiva " Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos". Esta figura protege principalmente los impuestos del timbre y los que recaen sobre las sucesiones y las donaciones cuya defraudación se efectúa, generalmente, por medio de dar a la operación-jurídica efectivamente celebrada una aparente naturaleza diferente o por medio de la alteración de alguno de sus elementos con --significación fiscal, tales como el precio, la identidad de los contratantes, etc. De este modo, se simulan operaciones de compra venta o se falsea la identidad de los contratantes cuando se pretende eludir los impuestos sobre herencias o donaciones; o bien se defrauda parcialmente el impuesto de compraventa señalando a la operación un precio inferior al verdadero.

La fracción II del mismo artículo 10., consigna como delito de defraudación impositiva " declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales."

Este delito tiene como objeto de tutela, especialmente el nuevo impuesto sobre la renta y el impuesto sobre ingresos mercantiles, ya que éste grava los ingresos y aquel las utilidades obtenidas en cada ejercicio contable y las utilidades se obtienen restando a los ingresos declarados las deducciones autorizadas por la ley. La fracción en examen protege además algunos otros impuestos, por ejemplo, el gravamen sobre prima de Compañía de Seguros, el 10% -

sobre las entradas brutas de los Ferrocarriles y el 2% y 5% sobre portes y pasajes, ya que estos impuestos se cubren mediante la -- presentación de declaraciones de los ingresos obtenidos.

La fracción III del artículo 10. del Proyecto, contempla como una de las formas del delito de defraudación impositiva " no entregar a las autoridades fiscales, dentro de un plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos." En esta fracción quedarán comprendidas casos en que las leyes fiscales establecen el procedimiento llamado " de retención en la fuente"; esto es, la obligación para un tercero de retener al causante el impuesto respectivo. Los casos más importantes de aplicación de esta fracción, se localizan en las cédulas segunda y cuarta de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que los deudores de intereses o dividendos y los que cubren sueldos a obreros y empleados, deben retener y enterar oportunamente a las autoridades fiscales los impuestos correspondientes.

La fracción IV define como delito " omitir la expedición de documentos en que, conforme a las leyes fiscales, deba cubrirse un impuesto". Mediante esta forma se protegen los impuestos que gravan la producción de alcoholes, aguardientes, agumiel y productos de su fermentación ; los impuestos sobre producción de sal y algunos otros tributos de menor importancia desde el punto de vista de la frecuencia y la entidad de las defraudaciones de que son objeto.- En estos casos, el pago del impuesto requiere la expedición de -- factura, lo cual implica que si el causante omite extender el documento que corresponda a cada operación o cada remesa de productos que sale de su fábrica, los impuestos resultan eludidos, total o parcialmente. Claramente se comprende que otra forma de defraudación de los impuestos protegidos en esta fracción IV, es la consistente en hacer constar en los documentos en que debe hacerse el pago del impuesto, cantidades menores a las que realmente -- alcanzó la operación respectiva; pero esta forma de defraudación-- por tratarse de una simulación, aunque solo sea parcial, queda -- comprendida en la descripción de la fracción I.

La fracción V del artículo 10. está destinada a prevenir y reprimir dos de las formas más comunes de defraudación al Impuesto so-

bre Herencias y Legados. La ocultación de bienes en los inventarios y la pretensión de que se deduzcan partidas de pasivo total o parcialmente falsas. De este modo, la fracción en examen considera como una de las formas del delito de defraudación impositiva "ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio."

La forma de defraudación impositiva definida en la fracción VI, "resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarlos con falsedad", tiende a proteger a los impuestos establecidos sobre la producción de muy diversos artículos, tales como la cerveza, los hilados y tejidos, los metales y compuestos metálicos, la energía eléctrica y los ya citados sobre alcoholes y aguardientes, aguamiel y productos de su fermentación y los que agravan la producción de cigarros y puros. Es bien sabido que los impuestos de este tipo, las leyes respectivas obligan a los contribuyentes a suministrar a las autoridades fiscales, informes y datos respecto a las instalaciones de sus fábricas, a la capacidad de operación de las máquinas, a las cantidades de materias primas empleadas en la elaboración, etc., que sirven de fundamento para la estimación de la producción, y, por tanto, para la determinación de la cuantía de la obligación tributaria, de modo que en estos casos, el procedimiento habitual de defraudación de los impuestos mencionados, consiste en suministrar datos falsos o en resistirse a proporcionar cifras verdaderas.

La fracción VII, que considera como defraudación impositiva el "ocultar ante las autoridades fiscales total o parcialmente la producción sujeta a impuestos, tiene naturaleza complementaria del delito definido en la fracción anterior, pues existen casos en los que el causante debe declarar su producción sin que la autoridad fiscal le haya solicitado previamente, datos o informes indispensables para estimar dicha producción. Por tanto, la fracción VII protegerá desde un punto de vista diferente al de la fracción VI, los mismos impuestos sobre la producción a los que nos hemos referido al explicar los motivos que informan la redacción de la fracción que antecede.



En la fracción VIII del artículo 1o., se dispone que constituye -- defraudación impositiva " negarse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de impuestos al comercio, o proporcionarlos con falsedad", precepto -- que protegerá los impuestos al comercio, en los cuales el gravamen no se estima sobre la producción, sino sobre los ingresos por ventas efectuadas y servicios suministrados por lo que su correcta determinación requiere que los expendedores suministren con veracidad los datos respectivos.

Por último, la fracción IX, al considerar defraudación impositiva "ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de ventas gravadas", funcionará como complemento de la fracción anterior, pues en algunos casos la autoridad fiscal exige -- la declaración del monto de las ventas realizadas, aunque el impuesto no se pague en esas declaraciones, ni por medio de una calificación.

En tales casos, la declaración exigida tiene fines estadísticos -- y sirve como antecedente de reformas fiscales, de tal suerte que la ocultación de las ventas debe consistir y considerarse también en esta hipótesis como una defraudación.

En el artículo 2o. de la iniciativa de ley, se fija el monto de -- la pena de prisión en proporción al de la defraudación impositiva, por considerar que la medida de la antisociabilidad de éste y por tanto, la medida de la pena debe corresponderle, se encuentra íntimamente vinculada a la cuantía de lo que el delincuente defraudó o pretendía defraudar al Fisco.

Siempre que se establece una pena en proporción a una cantidad de terminada, es preciso prever los casos en que no sea posible conocer esa cantidad, y en consecuencia, no sea dable la fijación del extremo determinante de la entidad de la pena; a este principio responde el párrafo segundo del artículo 2o. del Proyecto. Se observa que en esta norma se fijan amplísimos márgenes, porque corresponden, respectivamente, al mínimo de la pena menor y al máximo de la pena mayor de las establecidas para el delito de defraudación impositiva de cuantía determinada. Así, podrán los jueces, usando de su prudente arbitrio, fijar la sanción justa para el -- caso concreto.

El proyecto afronta el problema, planteado por nuestra realidad tributaria y social consistente en que el mismo sujeto puede cometer el delito de defraudación impositiva en diversas de las -- formas consignadas en el artículo 1o. sobre los más variados im- puestos; este problema es de ardua resolución por las consecuencias que suscita respecto a la incriminación misma de la defraudación impositiva y a su entendimiento en orden a la determinación de su monto para los efectos de la pena aplicable. La solución llevada al Proyecto en su artículo 3o., se inspira fundamentalmente en la doctrina del delito continuo y consiste en que pa- ra la estimación del monto de la defraudación, se atenderá a lo realizado durante un ejercicio fiscal, independientemente de que la conducta defraudadora incida en una o varias de las figuras - del delito consignadas en el artículo 1o. y de que haya recaído sobre uno o diferentes impuestos.

El artículo 4o. del Proyecto consigna, como sanciones complementarias y de imposición potestativa por parte de los jueces, las de suspensión de uno a cinco años o inhabilitación definitiva pa- ra el ejercicio de la profesión, industria o actividad de las -- que emane o emanen los créditos fiscales objeto de la defraudación. Se estima adecuado establecer estas sanciones , si bien -- con el carácter de potestativas, por dos razones fundamentales : a) Porque contribuyen a realizar la finalidad de prevención de las defraudaciones impositivas que persigue el Proyecto, dado que -- vendrán a acentuar, en caso necesario, la severidad de la represión de esas infracciones con el consiguiente mayor efecto intimi- datorio de la pena; y b) porque en los casos de gravedad extrema impedirán que el delincuente pueda continuar en su ilícita actividad defraudadora.

Las conductas constitutivas de defraudación impositiva en los -- términos del artículo 1o. del Proyecto, son actualmente sancionadas en forma administrativa. Nada impide que una y la misma conduc- ta produzca efectos en dos ramas diversas del Derecho, por lo -- que se propone que la defraudación impositiva se reprima en lo fu- turo con pena corporal y, además, siga siendo objeto de las sanciones administrativas que establezcan las leyes de la materia, - en los términos del artículo 5o. de la iniciativa.

En los términos del artículo 6o. del Código Penal Federal, los delitos previstos en leyes especiales, se rigen por las disposiciones de aquel, salvo en lo especialmente ordenado por éstas. Significa lo anterior, que todas las normas generales y toda la doctrina general del ordenamiento represivo citado, tendrán vigencia -- respecto a los delitos de defraudación impositiva, de los cuales se derivan importantes consecuencias, en lo fundamental, se pasan a exponer, así como los principios de excepción que el proyecto -- consigne respecto a las normas del Código Penal.

**DOLO.**— Es posible que las figuras constitutivas de defraudación impositiva se realicen por equivocación, por omisión no intencional, sin dolo y que, por tanto, resulte injusto reprimirlas en los términos del Proyecto. Sin embargo, la objeción se supera mediante la consideración de que, si bien el dolo se presume en los términos del artículo 9o. del Código Penal, esta presunción, en tesis general, admite prueba en contrario y, por lo mismo, en los casos mencionados, procede la prueba de la ausencia de dolo.

**REPARACION DEL DAÑO.**— Según lo mandado por los artículos 29 y siguientes del Código Penal, todo delincuente está obligado a reparar el daño que causó con su delito; así, los responsables de defraudación impositiva estarían obligados a la correspondiente reparación del daño, si no se estableciera la regla especial consignada en el artículo 6o. del Proyecto que dispone que " en los delitos previstos en esta ley, no habrá lugar a la reparación del daño; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes -- fiscales, harán efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes." La razón de esta norma radica en la necesidad de dejar expeditas las atribuciones de las autoridades administrativas en esta materia y no entorpecerlas a través de refundir el cobro del impuesto eludido dentro de la noción general de reparación del daño.

**PERSONAS RESPONSABLES DE LA DEFRAUDACION IMPOSITIVA.**— De acuerdo con lo preceptuado por el artículo 13 del Código Penal que es aplicable a la defraudación impositiva, son responsables por la comisión de los delitos: los que intervienen en la concepción, preparación o ejecución de ellos; los que inducen o compelen a otro a cometerlos; los que prestan auxilio o cooperación de cualquier-

especie para su ejecución y los que, en casos previstos por la Ley, auxilian a los delincuentes, una vez que estos efectuaron su acción delictuosa. El Proyecto, en su artículo 7o., consigna una regla de excepción, que consiste en que " cuando el causante que incurra en defraudación impositiva sea una persona moral, se presumirá salvo prueba en contrario, que las acciones u omisiones -- constitutivas del delito, fueron realizadas por las personas físicas que tienen la representación legal de aquella". Esta presunción juris tantum tiene por fundamento la observación de que, tratándose de entes jurídicos, por la complejidad misma de su estructura, de su funcionamiento y de sus órganos de representación sería por demás sencillo que cuando la defraudación impositiva versase sobre obligaciones tributarias de aquéllas, su represión de-eludiera mediante la creación de un desconcierto de hecho para la determinación de las personas físicas ( sólo éstas, son sujetos - activos de derecho penal ) responsables de su comisión y, por ello, acreedoras a la imposición de las penas establecidas por la presente iniciativa de Ley. Para impedir maniobras de este tipo, se establece la presunción aludida, la cual obligará a las personas físicas que sean órganos de representación de personas morales, a ser especialmente cuidadosas en todo aquello que se relacione con las obligaciones impositivas de sus representadas y, en su caso, a denunciar a los verdaderos responsables de la defraudación.

**CASO ESPECIAL DE PERDON LEGAL.** En Derecho penal rige el principio de que cometido el delito, debe imponerse a su autor la sanción determinada al efecto por la Ley; sin embargo, motivos de política criminal determinan que en algunos casos, se establecen en la ley determinadas circunstancias cuya realización, posterior a la comisión del delito, exonera de responsabilidad penal. Se estima prudente, por razones de política criminal y por motivos de índole impositiva, consignar en el artículo 9o. del Proyecto, una causa de perdón legal consistente en que si alguien que cometió el delito de defraudación impositiva, cumple sus obligaciones tributarias antes de que las autoridades fiscales tengan conocimiento de aquélla, quedará por ese solo hecho exonerado de responsabilidad penal.

Por último, en los términos del artículo 2o. transitorio de la i-

niciativa de Ley, se entiende que subsiste la vigencia de todas aquellas normas jurídicas que no se opongan a las disposiciones -- del Proyecto. Cabe considerar entre aquéllas las relativas al delito de contrabando, que a pesar de participar de las características de la defraudación en materia tributaria, estimamos prudente mantener su actual regulación en la Ley de Aduanas, en vez de incluirlas en el ordenamiento que se inicia, en virtud de que es una infracción perfectamente explorada en la forma que actualmente se encuentra prevista y, por tanto, sería innecesaria cualquier modificación al respecto.

En mérito de las consideraciones antes expuestas inicio ante el H. Congreso de la Unión la aprobación de la siguiente: ... (4).

### C) CAPITULOS Y PARTES QUE LA INTEGRAN.

La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal que -- nos ocupa en el presente capítulo, fue aprobada por el H. Congreso de la Unión, enviándose al entonces Presidente de los Estados- Unidos Mexicanos, licenciado Miguel Alemán para posteriormente -- ser publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1947.

Esta ley de referencia, consta de un capítulo único, en el cual -- se señalan de manera sumamente clara cuales son las acciones o -- bién las omisiones típicas que configuran el delito de defraudación impositiva en materia federal, indicándose de igual forma, -- las sanciones a aplicar a tales conductas tomando en cuenta lo -- defraudado o lo que se intentó defraudar. Asimismo, prevé sanciones complementarias y de imposición potestativa por parte de los jueces que conozcan de tales hechos. También esta ley señala que -- no obstante que las conductas constitutivas de defraudación impositiva en materia federal previstas en el artículo 10. de la ley

de referencia, sean sancionadas penalmente, éstas también pueden ser sancionadas en forma administrativa, ya que, retomando la misma expresión utilizada en la exposición de motivos," nada impide que una y la misma conducta produzca efectos en dos ramas diversas del derecho,..."

Es un principio conocido en materia penal, el referente a la reparación del daño causado por el delincuente, y al respecto, debemos mencionar que en la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal se contempla una regla especial al respecto en su artículo 6o. indicando que no habrá lugar a la reparación del daño y que las autoridades administrativas harán efectivos los impuestos eludidos así como las sanciones administrativas correspondientes.

El punto relativo a las personas responsables de la defraudación impositiva también es contemplado por la ley en cuestión, pero debemos recurrir a su exposición de motivos para pretender dar una explicación más entendible al respecto, manifestando así, que serán responsables de la defraudación impositiva aquellos sujetos a los que alude la redacción del artículo 13 del Código Penal, y -- en relación al supuesto de que sea una persona moral la responsable de la defraudación impositiva, se tendrá, salvo prueba en contrario, como responsables aquellas personas físicas que tengan a su cargo la representación legal de aquella.

En otro artículo de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal encontramos una condición necesaria para que el Ministerio Público pueda ejercitar la acción penal, consistiendo esta en el hecho de que las autoridades fiscales deben declarar que a su juicio, el delito de defraudación impositiva en materia fede

ral se ha cometido, y en tales condiciones, también se prevé el caso en el que puede darse el perdón legal, en el artículo 9o. indicándose que si quien cometió la defraudación impositiva paga -- los impuestos que pretendió defraudar antes de que las autoridades fiscales tengan conocimiento de ésto, quedará, por ese simple hecho, exonerado de responsabilidad alguna.

Como punto final del contenido de la multicitada Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, tenemos el señalamiento de las autoridades competentes para la aplicación de las disposiciones antes descritas, siendo éstas, única y exclusivamente los Tribunales de la Federación.

La Ley de referencia cuenta con disposiciones transitorias, las cuales señalan como fecha a partir de la cual entrará en vigor -- el 1o. de enero de 1948, así como la derogación de todas aquellas disposiciones legales y reglamentarias que se opongan al contenido antes expuesto.

D) IDEA QUE SE TUVO PARA CREAMLA.

Retomando las ideas expresadas en la exposición de motivos de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, en este apartado debemos volver a mencionar que para el buen funcionamiento del Estado y el mejor cumplimiento de los fines que se propone, -- es necesario el abastecimiento del mismo de recursos económicos, -- para así, llevar a cabo las tareas que su alta investidura le impone; consistiendo los impuestos en una de las principales fuentes por las cuales se procura recursos, necesario es encontrar y dar una amplia protección a la seguridad financiera de la nación.

Esta seguridad, se ve seriamente dañada con la elusión que del pago de una parte de las tributaciones se hace, y observándose que para evitar la defraudación impositiva no son suficientes las sanciones administrativas, es urgente el establecimiento de sanciones más enérgicas, tales como las de naturaleza penal para así, proteger las finanzas de la federación. Una justificación más para la aplicación de este tipo de sanciones consiste en el hecho de que la política financiera se caracteriza por la buena fe con la que el fisco federal se conduce ante sus causantes lo que le autoriza en buena parte a exigir de ellos la misma buena fe en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, amén de que fuera cual fuere el impuesto defraudado, se causa igual perjuicio a la economía de la nación, existiendo una marcada antisociabilidad de la conducta de quien defrauda, siendo necesaria la represión penal. El licenciado Julio Klein, en una conferencia sostenida a propósito de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia Federal, señala que él como colaborador junto con Emilio Guzmán Tagle, José Manuel Otero y Octavio Alcalá en la formación del proyecto de la ley de referencia, considera que: " Un ordenamiento jurídico del tipo de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal venía siendo indispensable en México. La necesidad de esta Ley se derivaba fundamentalmente de dos consideraciones: Primera, el grave daño que a la seguridad, a la estabilidad financiera del Estado, causaban las constantes defraudaciones que venían haciéndose por parte de los causantes en el pago de los impuestos, ya no bastaba la sanción de tipo administrativo para contener la defraudación fiscal; no había más recurso que dar un paso más en la energía de la sanción y recurrir a la sanción cor



poral, a la sanción penal.

Por otra parte, la necesidad de la ley se derivaba también de la nueva política sustentada por el actual Gobierno Federal, política fiscal nueva que se caracteriza esencialmente por la buena fe que el fisco espera de sus causantes puesto que pone confianza en ellos y tiene derecho a exigir justa correspondencia a esa confianza, a exigir lealtad por parte de los contribuyentes dado que ante ellos se conducirá con plena buena fe y absoluta confianza." ( 5 )

#### E) RENGLÓN DEDICADO A SANCIONES.

Una vez más es la exposición de motivos de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, la que da luz con sus consideraciones y explicaciones en este aspecto tan importante para el derecho penal, como lo es todo aquello que a sanciones se refiere, tanto más en el presente caso, en el cual se trata de ser más severo o de dar mayor energía a las sanciones establecidas para la defraudación impositiva habiendo consistido éstas solamente en las de carácter administrativo, a través de los castigos corporales, es decir, que importan para el responsable del ilícito prisión.

Es el artículo 2o. del ordenamiento de referencia el que fija el monto de la pena de prisión en forma proporcional al de la defraudación impositiva, por considerarse que la medida de la antisocialidad de ésta y la medida de la pena que debe aplicarse se encuentra vinculada a la cuantía de lo que el delincuente defraudó o pretendió defraudar al fisco; así pues, se señala que se sancionará con prisión de tres meses a dos años de prisión si el monto de

lo defraudado o de lo que se pretendió defraudar es inferior a cincuenta mil pesos y prisión de dos a nueve años si aquel es superior a cincuenta mil pesos, agregando el mismo artículo 2o. -- que cuando no sea posible determinar esa cantidad, la pena será de tres meses a nueve años de prisión. Al respecto, Julio Klein señala que para la fijación de esa penalidad proporcional al monto de la defraudación no les pasó desapercibida la doctrina que al hacer referencia a ese tipo de penalidad, señala que es indebido sancionar al responsable de la comisión del delito tomando en cuenta el monto de lo establecido, porque generalmente, tomando como ejemplo el delito de robo, el ladrón ignora el monto o valor de lo que roba, Klein manifiesta que esa "objeción, no alcanza a los delitos de defraudación impositiva porque sin duda, el que realiza esa conducta penal sabrá con una exactitud más o menos aproximada, el monto de aquello que ha defraudado al fisco..." (6).

Asimismo señala que siempre que se establece en una ley la pena en función del monto del daño causado, es necesario fijar la sanción correspondiente a casos en que no es posible determinar el monto del daño que se causa y que por ello se tomó en consideración el límite entre el mínimo y el máximo de la pena correspondiente al delito de defraudación impositiva, con objeto de que los tribunales que conocieran de los casos, fijarán la pena que consideraren justa al caso concreto que les toque examinar.

En el artículo 3o. de la ley, se prevé que la determinación de las cantidades a que se refieren las líneas que conforman el párrafo primero del artículo anterior, se hará tomando en cuenta lo defraudado y lo que se pretendió defraudar dentro de un mismo ejer-

cicio fiscal, aunque se trata de diferentes acciones u omisiones-- de las previstas en el artículo 1o. y aunque la defraudación impositiva haya versado sobre diferentes impuestos, considerando el -- mismo Julio Klein que " esa disposición se estableció con un criterio de benignidad para los causantes que incurrieren en el delito de defraudación impositiva al escoger, primero, la forma del delito continuo, además el límite temporal de un ejercicio fiscal; la especie reproduce las características del género y sabemos que el delito continuo, desde el nacimiento de su concepción, se fundó en un principio de benignidad para los delincuentes." ( 7 ).

La exposición de motivos de la ley que nos ocupa señala que frente al problema de que el mismo sujeto pueda cometer el delito de defraudación impositiva en diversas formas y sobre los más variados impuestos, se crea el problema de la incriminación misma de la defraudación impositiva y de la determinación del monto para efectos de la pena aplicable, por lo que el artículo 3o. basándose en la doctrina del delito continuo, misma que consiste en que para la estimación del monto de lo defraudado se atenderá a lo realizado durante un ejercicio fiscal, independientemente de que la conducta defraudadora incida en una o varias de las figuras que -- señala el artículo 1o. y de que hayan recaído en uno o varios impuestos.

Retomando la opinión de Julio Klein, mencionaremos que tanto el -- artículo 2o. como el artículo 3o. que establecen la penalidad del delito de defraudación impositiva en materia federal en función -- de la cuantía del daño, señalan que se tomará en cuenta lo que se defraudó o lo que se pretendió defraudar, ha dado origen a que se diga que se equipara en el texto de la ley la tentativa con el de

lito acabado para imponer a ambos la misma pena, para lo cual, - debemos hacer alusión a que en la exposición de motivos de la -- ley en cuestión, en la descripción de las especies de defraudación impositiva se comprenden tanto las conductas que causaron - un perjuicio patrimonial al fisco mediante la elusión consumada del pago de impuestos, como aquellas conductas que no llegaron a causar tal perjuicio, pero que no tienen otro fin que la realización de la defraudación impositiva, radicando la razón de lo anterior, en la dificultad extrema de determinar con precisión en que momento debe estimarse como ya causado el daño al fisco, es decir, la dificultad de determinar el momento de la consumación de la defraudación.

Julio Klein explica que las figuras de defraudación impositiva - que contiene el artículo 10. de la Ley, en su mayor parte no implican un daño patrimonial por sí mismas, " del mismo modo que - respecto a la falsedad la teoría penal nos dice que es siempre - el acto preparatorio para una defraudación posterior; a pesar de éllo, el delito de falsedad se erige en delito autónomo y se sanciona independientemente de que llegue o no a causar el daño patrimonial que se proponía el autor" (8).

Por lo que hace al artículo 40., en él se consignan sanciones complementarias y de imposición potestativa por parte de los jueces que conozcan de cada caso en particular, tales como las de suspensión de uno a cinco años o inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de la que emane o emanen los créditos fiscales objeto de la defraudación.

Esto obedece a dos razones: porque se contribuye a realizar la - finalidad de prevención de las defraudaciones acentuando la seve

ridad de la represión del ilícito para mayor efecto de la intimidación de la pena y para que en casos de gravedad extrema, se impida que el delincuente continúe con la ilícita actividad defraudadora.

Como punto final, el artículo 50. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, indica que las penas que la ley establece , serán impuestas sin perjuicio de las sanciones de tipo administrativo que señalen las leyes fiscales, ya que como la exposición de motivos de la ley en cuenta señala, nada impide que una y la misma conducta, produzcan efectos en dos ramas diferentes del derecho, puesto que según el criterio de Julio Klein, ésta no es la única situación que produce consecuencias en dos ramas del derecho, citando como ejemplo el caso del adulterio, el cual, si es cometido en el domicilio conyugal o con escándalo --- constituye el delito de adulterio y tiene una sanción penal, mientras que en el derecho civil, constituye una de las causales de divorcio, teniendo como sanción la disolución del vínculo matrimonial.

NOTAS.

- 1.- SOTO PEREZ RICARDO.  
" Nociones de Derecho Positivo Mexicano".  
Tercera Edición. Editorial Esfinge. México 1972, pág. 52.
- 2.- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.  
Septuagésima séptima Edición. Editorial Porrúa, México 1985  
pág. 53
- 3.- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADON UNIDOS MEXICANOS.  
Septuagésima séptima Edición. Editorial Porrúa. México 1985  
págs. 56 y 61.
- 4.- EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA LEY PENAL DE DEFAUDACION IMPOSI-  
TIVA EN MATERIA FEDERAL.
- 5.- KLEIN JULIO.  
El Foro, Organo de la Barra de Abogados.  
" La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal".  
Septiembre 1948, 2a. época, Tomo 5, año 3, México, D. F.  
pág. 223.
- 6.- KLEIN JULIO.  
El Foro, Organo de la Barra de Abogados.  
" La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal".  
Septiembre 1948, 2a. época, Tomo 5, año 3, México, D. F.  
págs. 227 y 228.
- 7.- KLEIN JULIO.  
El Foro, Organo de la Barra de Abogados.  
" La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal".  
Septiembre 1948, 2a. época, Tomo 5, año 3, México, D. F.  
pág. 229.

8.- KLEIN JULIO.

El Foro, Organó de la Barra de Abogados.

"La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal".

Septiembre 1948, 2a. época, Tomo 5, año 3, México, D. F.

pág. 229.

CAPITULO III.- ESTUDIO DOGMATICO DE LA FRACCION II DEL ARTICULO  
1o. DE LA LEY PENAL DE DEFRAUDACION IMPOSITIVA -  
EN MATERIA FEDERAL.

A) LA DOGMATICA JURIDICO-PENAL Y EL DELITO.

Hemos llegado al capítulo del presente trabajo en el que cual consideramos se encuentra el punto central del mismo; y tal como se aprecia en su título, entraremos en contacto con la Dogmática Jurídico-Penal o Ciencia del Derecho Penal.

En este orden de ideas y basándonos en el criterio de Francisco - Pavón Vasconcelos, " La ciencia del Derecho Penal es el conjunto sistemático de conocimientos extraídos del ordenamiento jurídico-positivo, referentes al delito, al delincuente y a las penas y medidas de seguridad. Por lo tanto, su objeto lo constituye el Derecho Penal y de ahí que se le designe también con el nombre de Dogmática jurídico-penal " (1).

Por otra parte Felipe Grispigni indica el sentido estricto de la Dogmática jurídico-penal o Ciencia del Derecho Penal mencionando que " es la disciplina que estudia el contenido de aquellas disposiciones que, en el seno del ordenamiento jurídico positivo, constituyen el Derecho Penal " (2).

Retomando estas ideas, Abdón Hernández Esparza menciona que " si bien la dogmática no nos da un conocimiento total, integral del fenómeno jurídico, si nos permite ciertamente encontrar los elementos y principios fundamentales " (3). Si consideramos de acuerdo con Hernández Esparza, que el fenómeno jurídico lo constituye en-



nuestro trabajo el delito de defraudación impositiva, procederemos a plasmar algunos conceptos por demás interesantes al respecto de la definición de delito.

Atendiendo al criterio de Mariano Jimenez Huerta, el delito es considerado como " un fenómeno humano que se ha producido en el curso de la historia y que ha sido objeto de una valoración cultural..." (4). En este orden de ideas, el maestro Raúl Carrancá y Trujillo señala que " el delito es siempre una conducta ( acto u omisión ) reprobado o rechazado ( sancionado ). La reprobación o pera mediante la amenaza de una pena ( por las leyes penales). - No es necesario que la conducta tenga eficaz secuencia en la pena basta con que esta amenace, es decir, se anuncie como la consecuencia misma, legalmente necesaria. La noción técnico-jurídica del delito puede, así fijarse con estos elementos. ( como noción )..." (5). Continuando con el criterio del citado maestro y aludiendo expresamente a Dogmática o "teoría Jurídica del delito, presenta en obra consultada lo él llama " El cuadro que resume los capítulos que comprende el concepto de delito:

- A) Acción.
- B) Antijuridicidad.
- C) Tipicidad.
- D) Imputabilidad.  
Culpabilidad.
- E) Punibilidad ( condiciones objetivas) como consecuencia y no como elemento esencial " (6).

Desde el punto de vista dogmático, el maestro Celestino Porte Petit ha obtenido el concepto de delito como " una conducta o hecho típico, antijurídico, imputable, culpable, que requiere a veces -

alguna condición objetiva de punibilidad y punible " (7).

En esta última concepción, notamos la mención de una serie de elementos constitutivos más que la definición de lo que es el delito siendo ello producto de lo que se conoce como " teoría del delito " misma que contiene los principios y conceptos generales relativos al mismo, es decir, sus elementos constitutivos en sus aspectos positivo y negativo así como formas de manifestación de él, ya que para comprender un delito, es necesario estudiar los elementos que lo integran.

Tomando el punto de vista del maestro Castellanos Tena, exponemos sus apreciaciones de manera somera diciendo en primer lugar que la palabra delito " deriva del verbo latino delinquere, abandonar o apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley " (8). Castellanos Tena continúa su exposición mencionando que no han sido pocos los que han tratado de definir al delito con un concepto de valor universal, pero al estar este actuar humano ligado íntimamente con la manera de ser de cada pueblo, así como a las distintas épocas, " los hechos que unas veces han tenido ese carácter, lo han perdido en función de situaciones diversas y, al contrario, acciones no delictuosas han sido erigidas en delitos " (9).

El mismo autor señala que han existido diversas escuelas y tendencias que pretenden definir al delito, tal es el caso de la escuela clásica, cuyo principal representante, Carrara señala que 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".

cial del delito, porque la pena se merece en virtud de la naturaleza del comportamiento" (100).

En este orden de ideas, analizaremos a continuación el pensamiento del maestro Francisco Pavón Vasconcelos, quien señala -- que a través del tiempo, el delito se ha entendido como una valoración jurídica, objetiva o subjetiva, que tiene sus fundamentos en las relaciones necesarias surgidas entre el hecho humano contrario al orden ético social y su especial estimación legislativa.

El delito ha sido un tema estudiado por diversas disciplinas; -- desde el punto de vista filosófico es la violación de un deber necesario para el mantenimiento del orden social encontrándose garantizado su cumplimiento con una sanción penal; para la sociología el delito es una acción antisocial y dañosa.

Ante tal cantidad de observaciones los estudiosos del derecho penal volvieron sus ojos a la dogmática, único camino eficaz -- para encontrar y elaborar una verdadera teoría jurídica del delito. "Un concepto substancial del delito, sólo puede obtenerse dogmáticamente, del total ordenamiento jurídico penal. De éste desprendemos que el delito es la conducta o el hecho típico, antijurídico, culpable y punible afiliándonos a un criterio penatómico por cuanto consideramos son cinco sus elementos integrantes: a) una conducta o un hecho; b) la tipicidad; c) la antijuridicidad; d) la culpabilidad y e) la punibilidad" (11).

Dejando por un momento la dogmática jurídica y retomando nuestro delito estudio, la defraudación impositiva, en su hipótesis contenida en la fracción II del Artículo 10. de la Ley Penal de -- Defraudación Impositiva en Materia Federal, consideramos necesaria

Por otro lado, Garófalo aporta su noción sociológica de delito - señalando que es " la violación de los sentimientos altruistas - de probidad y de piedad, en la medida medig indispensable para la adaptación del individuo a la colectividad ". Desde el punto de vista jurídico, tenemos la tendencia de tipo formal y la de tipo substancial. La tendencia jurídico formal señala que esta definición es suministrada por la ley positiva por medio de la amenaza de una pena para la ejecución o la omisión de ciertos actos, y - expresan que el delito se caracteriza por su sanción penal, sin una ley que sancione determinada conducta, no es posible hablar de delito tal como lo señala el artículo 70. del Código Penal : " Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales . " Por otra parte, la tendencia jurídico substancial presenta a su vez, dos ramas: o unitario. o totalizador y el atomizador o analítico.

El criterio unitario señala que el delito no puede dividirse ni para su estudio, es un todo orgánico, un concepto indisoluble.

El criterio analítico señala que es estudiado el ilícito penal - por sus elementos constitutivos; para entender el todo, debe conocerse sus partes. En este sentido analítico surgen una serie - de corrientes que toman en consideración diferentes elementos del delito, recibiendo en función de ello diversas denominaciones, tales como: bitómicos, tritómicos, tetratómicos, pentatómicos, exatómicos y heptatómicos. Para Castellanos "Ena los elementos esenciales del delito son: conducta, tipicidad, antijuridicidad, -- culpabilidad y como requerimiento de esta la imputabilidad; por lo que a la punibilidad se refiere menciona: " la punibilidad, - merecimiento de una pena, no adquiere el rango de elemento esen-

rio la transcripción del citado artículo destacando con letras mayúsculas la fracción que significará el motivo del presente análisis; así el artículo 10. de la citada ley contempla el siguiente texto:

Artículo 10.- Para los efectos de esta ley, se reputa "delito de defraudación impositiva en materia federal";

I.- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial de pago de impuestos;

II.- DECLARAR ANTE LAS AUTORIDADES FISCALES, INGRESOS O UTILIDADES MENORES QUE LO REALMENTE OBTENIDO O HACER DEDUCCIONES FALSAS EN LAS DECLARACIONES QUE PRESENTADAS PARA FINES FISCALES;

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

IV.- Omitir la expedición de los documentos en que, conforme a las leyes fiscales, deba cubrirse un impuesto;

V.- Ocular bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio;

VI.- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarlos con falsedad;

VII.- Ocular ante las autoridades fiscales, total o parcialmente la producción sujeta a impuestos;

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

IX.- Ocular ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de ventas o ingresos gravados.

De acuerdo con lo transcrito, el artículo 10. de la Ley Penal - de Defraudación Impositiva en Materia Federal prevé nueve formas o hipótesis bajo las cuales puede llegar a cometerse el delito de defraudación impositiva pudiendo deducir que este delito, se ubica dentro de una ley de naturaleza penal-tributaria, constituyendo así un delito de los considerados especiales, que no está contenido dentro del Código Penal sino en otra ley totalmente ajena e independiente del mismo, enfocando específicamente la defraudación impositiva en materia federal y sancionando conductas o hechos, antijurídicos, típicos, culpables y punibles, siguiendo la postura pentatómica, cometidas en el ámbito del derecho tributario o fiscal.

Como hemos señalado, nuestro trabajo se enfoca principalmente - al estudio de la fracción II del artículo 10. de la ley ya citada obediendo lo anterior, a lo difícil que resultaría el análisis dogmático de todas y cada una de las fracciones descritas por integrar las mismas diversas acciones u omisiones y aunado a ello el hecho de que el legislador consideró como delito tipificado la tentativa, por estar encaminados los actos realizados al único fin de provocar la defraudación impositiva.

Así pues la fracción de referencia, contempla dos hipótesis bajo las cuales, el delito de defraudación impositiva en materia federal puede cometerse, a saber:

- 1.- Declarar ante las autoridades fiscales, ingresos o utilidades menores que lo realmente obtenidos.
- 2.- Hacer deducciones falsas en las declaraciones que presentadas para fines fiscales;

Una vez expuesto lo anterior, y retomando las ideas expresadas,

podemos señalar que las hipótesis contenidas en la fracción II del artículo 10. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, integra un delito, el delito de defraudación impositiva por presentar en su comisión: una conducta, típica, antijurídica, culpable y punible, y para demostrarlo, procederemos al análisis dogmático de la fracción multicitada siguiendo el esquema que a continuación se muestra:

- A).- IMPUTABILIDAD.
- B).- CLASIFICACION DEL DELITO.
- C).- LA CONDUCTA.
- D).- LA TIPICIDAD.
- E).- LA ANTIJURIDICIDAD.
- F).- LA CULPABILIDAD.-
- G).- CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD.
- H).- LA PUNIBILIDAD.
- I).- CONCURSO DE DELITOS.
- J).- LA TENTATIVA.-
- K).- LA PARTICIPACION.-
- L).- EL DELITO PERMANENTE O CONTINUO Y SU PUNIBILIDAD.

B) LA IMPUTABILIDAD.

a) CONCEPTO.

En relación a la imputabilidad, se han emitido diversos conceptos y opiniones; para algunos constituye un elemento básico del delito, para otros, es un elemento secundario o bien fundamento

de la culpabilidad; para otros más, es un presupuesto del ilícito penal.

Fernando Castellanos Tena se adhiere a la postura de los que -- consideran a la imputabilidad como un presupuesto de la culpabilidad: "a la imputabilidad, se le debe considerar como el soporte o cimiento de la culpabilidad y no como elemento del delito".

"La imputabilidad es la posibilidad condicionada por la salud mental y por el desarrollo del autor, para obrar según el justo conocimiento del deber existente. Es la capacidad de obrar en Derecho Penal, es decir, de realizar actos referidos al Derecho Penal que traigan consigo las consecuencias penales de la infracción. En pocas palabras, podemos definir la imputabilidad como la capacidad de querer y entender en el campo del Derecho Penal". "Es pues el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mentales en el autor, en el momento del acto típico penal, que lo capacita para responder del mismo" (12).

En este orden de ideas y tomando como referencia la opinión de Abdón Hernández Esparza, "La culpabilidad, en tanto que implica actos de conocimiento y voluntad, exige, como presupuesto, la existencia de la imputabilidad. Es ésta la calidad del sujeto imputable; es imputable el que abstractamente considerado, se le puede exigir jurídicamente una conducta. Para que el sujeto activo pueda realizar acto, de conocimiento y de voluntad ha de tener precisamente la facultad de conocer y querer, de otro modo, no tendrá capacidad de obrar en Derecho Penal. La imputabilidad es presupuesto de la culpabilidad" (13).

El maestro Celestino Porte Petit, indica que, "debe existir por parte del sujeto la capacidad de culpabilidad", es decir, la ca



pacidad de entender y querer pues en caso contrario, estaríamos ante una causa de ininputabilidad (14). El maestro Raúl Carrancá y Trujillo expone su punto de vista de la siguiente manera: "para que la acción sea inculpable además de antijurídica y típica ha de ser culpable. Ahora bien, sólo puede ser culpable el sujeto que sea imputable. Imputar es poner una cosa en la -- cuenta de alguien, lo que no puede darse si este alguien, y para el Derecho Penal solo es alguien, aquel que por sus condiciones psíquicas, es sujeto de voluntariedad". "Será pues imputable todo aquel que posea al tiempo de la acción las condiciones psíquicas exigidas abstracta e independientemente por la ley para poder desarrollar su conducta socialmente; todo el que sea -- apto e idóneo jurídicamente para observar una conducta que responda a las exigencias de la vida en sociedad humana" (15).

Por último, citaremos el pensamiento del maestro Rafaél de Pina quien se adhiere a la corriente que considera a la imputabilidad como presupuesto de la culpabilidad señalando: "la imputabilidad puede identificarse con la capacidad general atribuible a un sujeto para cometer cualquier clase de infracción penal. También una capacidad para ser sujeto pasivo de una sanción penal. La imputabilidad es un presupuesto de la culpabilidad" (16).

Para nuestro personal punto de vista, el problema que nos ocupa, la imputabilidad, constituye un presupuesto del ilícito penal, es el requisito para que pueda presentarse el delito, ya que para su existencia es necesaria la presencia de un ser capaz de querer y entender en el campo del Derecho Penal y en tratándose de nuestro delito estudio, es necesaria la existencia de un ser capaz de querer y entender que declarar ante las auto

ridades fiscales ingresos o utilidades menores que las que realmente obtuvo o bien la realización de deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales, es ilícito penalmente.

b) LA ININPUTABILIDAD, CAUSAS.

La ininputabilidad, integra el aspecto negativo de la imputabilidad, y al igual que en esta última, existen numerosos conceptos que al respecto se han dado; tal es el caso de Raúl Carranca y Trujillo quien la denomina imputabilidad disminuida "a los periodos intermedios entre la razón y la locura, entre la conciencia y la inconsciencia, entre la minoría y mayoría de capacidad penal por la edad" (17), se le ha nombrado de diferentes maneras.

La Escuela Clásica otorga a los casos de libertad disminuida al estarlo también la inteligencia y la voluntad, pena atenuada -- de forma proporcional a la disminución de las antes mencionadas (Carrara); continúa el maestro Carrancá diciendo que la Defensa Social combate la actual postura al considerarla absurda, puesto que se impone una pena menor a los sujetos más peligrosos y considera que el defectuoso menos responsable puede resultar -- también el más peligroso y la aplicación de una pena menor puede llegar a comprometer el orden público. Para tales sujetos, - medidas de seguridad a fin de imposibilitar sus actos antisociales.

Abdón Hernández Esparza dice que la ininputabilidad "es la ausencia de imputabilidad. En consecuencia, si hay ininputabilidad

no habrá culpabilidad y por lo tanto no habrá delito" (18). Por otro lado, Francisco Pavón Vasconcelos señala que "si la imputabilidad, según el criterio más generalizado es la capacidad del sujeto para conocer el carácter ilícito del hecho y determinarse espontáneamente conforme a esa comprensión, la ininputabilidad supone, consecuentemente la ausencia de dicha capacidad y - por ello incapacidad para conocer la ilicitud del hecho o bien para determinarse en forma espontánea conforme a esa comprensión". "El concepto dogmático debe extraerse de las normas que regulan el tratamiento aplicable a los menores de edad y a los enfermos mentales" (19).

Ante tales exposiciones, podemos deducir que las causas de ininputabilidad, son todas aquellas que puedan amular de alguna forma la capacidad de querer y entender del sujeto en el campo del Derecho Penal; entre éstas las más señaladas son:

1.- TRASTORNO MENTAL Y DESARROLLO INTELECTUAL RETARDADO.- El -- Trastorno Mental constituye una causa de ininputabilidad consistente en la perturbación de las facultades psíquicas, no distinguiendo el ordenamiento positivo entre trastornos mentales transitorios o permanentes, indicando éste que su magnitud debe ser tal que impida a la gente "comprender el carácter ilícito del - hecho realizado, o conducirse de acuerdo a esa comprensión". Anteriormente se hacía alusión a los trastornos mentales transitorios o permanentes así como a los sordomudos, pero no está por demás el señalar que en la actual fórmula legal, pueden estar - comprendidos tanto los sordomudos o ciegos con trastornos mentales transitorios o permanentes o con desarrollo intelectual retardado que les impida comprender el carácter ilícito del hecho.

En nuestra Fracción estudio, consideramos que pudieran presentarse estas causas de inimputabilidad, sobre todo la referente a los trastornos mentales, pues puede darse el caso de algún obligado a presentar declaraciones fiscales quien al momento de realizarlas sufra algún trastorno mental que le impida consignar datos exactos o verdaderos a cerca de sus ingresos o utilidades reales, o bien que lo lleven a manifestar en sus declaraciones deducciones que no existieron o considerar gastos que en realidad no constituyan una deducción autorizada. En relación al trastorno mental permanente y al desarrollo intelectual retardado consideramos que no es factible su presencia, puesto que generalmente este tipo de personas no tienen o bien no son sujetos de obligaciones del tipo que señala la fracción II del artículo 10. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.

2.- MIEDO GRAVE: Esta causa de inimputabilidad está prevista por nuestra legislación vigente en la fracción VI del artículo 15 del Código Penal, y en función de él, "el sujeto queda momentáneamente perturbado en sus facultades de juicio y decisión, razón por la cual no podrá optar por otro medio practicable y menos perjudicial". "El miedo grave obedece a procesos causales psicológicos; el miedo se engendra en la imaginación" (20). Esta causa de inimputabilidad, consideramos que no puede presentarse en nuestro delito estudio, puesto que como se ha dicho obedece a procesos causales psicológicos e internos al agente.

3.- MINORIA DE EDAD: Según el maestro Castellanos Tena es común la afirmación de que los menores de 18 años son inimputables y por ello, al realizar conductas o hechos típicos del Derecho

Penal no se configuran delitos pero también asegura el citado maestro, que nada se opone a que los menores de la edad mencionada cuenten con un desarrollo mental adecuado y no padescan alteración en sus facultades mentales; es decir, que ellos pueden ser sujetos capaces y no siempre un sujeto menor de 18 años es inimputable, sucediendo entonces que los menores de edad están sujetos a otro régimen señalando el Código Penal las disposiciones relativas a los menores infractores, siendo en el Distrito Federal el Consejo Tutelar para Menores Infractores quien promueve la readaptación social para menores de 18 años (21).

En tal circunstancia, podemos afirmar que esta causa de inimputabilidad tampoco puede presentarse en nuestro delito pues retomando las ideas del maestro Castellanos Tena en su obra consultada así como la cátedra expuesta por el Doctor Eduardo López - Betancourt, los menores de edad no son inimputables puesto que su capacidad de querer y entender no se encuentran disminuidas, sino que simplemente son sujetos de un régimen distinto.

### C) CLASIFICACION DEL DELITO.

En cuanto a la clasificación de los delitos, existen numerosos criterios de acuerdo a los diversos autores, quienes según sus tendencias toman más o menos en cuenta algunos aspectos del delito.

Así por ejemplo, el maestro Porte Petit clasifica los delitos: en orden al resultado, en orden a la conducta, en orden al número de sujetos activos y en orden al tipo; mientras que Francisco Pavón Vasconcelos los clasifica: en orden a la conducta

y en orden al resultado; Sebastián Soler hace su clasificación de delitos de acuerdo a la forma de la acción en: delito instantáneo, de efectos permanentes y permanente, delito continuado, delitos materiales y formales, delitos de daño y de peligro, delitos de comisión, de simple omisión y de comisión por omisión, de acción doble y de acción bilateral, delitos simples y complejos, delitos unisubsistentes y plurisubsistentes, delitos calificados y privilegiados, delitos especiales y delitos comunes y políticos. Por su parte Cuello Calón también elabora su clasificación a la cual denomina División de la Infracción Penal: en función de su gravedad: dolosos y culposos, de lesión y de peligro, instantáneos y permanentes, formales y materiales, simples y complejos, de acción y omisión, perseguibles de oficio y a instancia de parte, comunes, políticos y sociales, de guerra, contra la humanidad y contra la paz.

Para efectos de tratar de establecer una clasificación del ilícito penal que nos ocupa, la defraudación impositiva en su forma contenida en la fracción II del artículo 10. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, haremos nuestro el criterio del maestro Fernando Castellanos Tena quien establece once aspectos a considerar:

a) EN FUNCION DE SU GRAVEDAD:

En este sentido, Castellanos Tena señala que existe una clasificación bipartita que contempla delitos y faltas, así como una clasificación tripartita que distingue entre crímenes, delitos y faltas o contravenciones, considerando crimen todo atentado -

contra la vida y los derechos naturales del hombre, delito a todas las conductas contrarias a los derechos nacidos del contrato social y faltas o contravenciones a las infracciones a los reglamentos de policía y buen gobierno.

En este orden de ideas, podemos asegurar que el delito que nos ocupa, la defraudación impositiva se clasifica precisamente de esa manera, como delito.

b) EN ORDEN A LA CONDUCTA DEL AGENTE:

Los delitos pueden ser de acción y de omisión; los de acción requieren de un comportamiento positivo y en ellos se viola una ley prohibitiva.

En los delitos de omisión la prohibición consiste en una abstención del obrar del agente, en la no ejecución de algo que la ley ordena, en un no hacer lo que es debido violando una ley dispositiva.

Los delitos de omisión suelen dividirse en delitos de simple omisión y de comisión por omisión o de omisión impropia. Los de simple omisión consisten en la falta de una actividad ordenada por la ley, independientemente del resultado material que produzcan, hay violación jurídica y un resultado formal.

Los delitos de comisión por omisión o de omisión impropia son aquellos en los que el agente decide no actuar y por esa inactividad se produce un resultado material además de la violación jurídica, se infringe una ley dispositiva y una prohibitiva.

En tratándose de la defraudación impositiva contenida en la fracción multicitada podemos clasificarla en sus dos hipótesis

dentro de los delitos de acción, puesto que se requiere que la declaración de ingresos o utilidades menores a los realmente obtenidos o bien en la elaboración de deducciones falsas en las declaraciones fiscales, se realicen movimientos corporales positivos del agente.

c) EN ORDEN AL RESULTADO:

De acuerdo con el resultado que producen, los delitos pueden clasificarse en formales y materiales.

Los delitos formales son aquellos en los que se agota el tipo penal en el movimiento corporal o en la omisión del agente, no siendo necesario para su integración la producción de un resultado externo; Castellanos Tena los llama también delitos de "mera conducta".

Los delitos de resultado material son aquellos en los que se requiere para su integración, de la producción de un resultado objetivo o material.

El delito de defraudación impositiva en materia federal, contenido en la fracción II del artículo 10. de la Ley Penal del mismo nombre, consideramos que pertenece a los delitos de resultado formal, puesto que el tipo penal sólo indica la conducta de declarar a las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que las realmente obtenidas o bien la realización de deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales, quedando agotado el tipo penal con la sólo realización del movimiento corporal consistente en "declarar" o bien de "hacer deducciones falsas".



d) EN ORDEN AL DAÑO QUE CAUSAN:

Continuando con los conceptos emitidos por el maestro Castellanos Tena con relación al daño producido a la víctima o al bien jurídico tutelado, los delitos se dividen en delitos de lesión y de peligro.

Los delitos de lesión, una vez consumados, causan un daño directo y efectivo en el bien jurídicamente tutelado por la norma transgredida.

Por otro lado, los delitos de peligro no causan un daño directo a los intereses mencionados pero sí los amenazan. Al respecto consideramos prudente transcribir el pensamiento del maestro Francisco Pavón Vasconcelos: "Creemos, por tanto, que el peligro se puede definir: el estado de hecho que lleva consigo la probabilidad de un suceso dañoso" (22).

Ambas definiciones se refieren al bien jurídicamente tutelado; si consideramos que en este trabajo el bien jurídicamente tutelado por la fracción II del artículo 10. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal es "el allegamiento de los medios económicos indispensables para la satisfacción de los fines que la Constitución señala a la Federación y su seguridad financiera" (23), y que de hecho, son los impuestos el principal medio con que cuenta el Estado Mexicano para la obtención de recursos tendientes a cubrir el gasto público, podemos considerar al delito que nos ocupa como delito de lesión, aún cuando el hecho de declarar o informar a las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que lo realmente obtenido o bien hacer deducciones falsas en esas declaraciones, constituyen hasta cierto punto, un mecanismo de información a --

las autoridades fiscales, para que sea fijado el monto de las contribuciones a cubrir, siendo el momento de realizar el pago correspondiente, cuando efectivamente se produce la defraudación al fisco, pagando menos de lo que verdaderamente corresponde al contribuyente; de acuerdo con ésto, debemos recordar que en la exposición de motivos de la ley continente de la fracción II del artículo 10. que nos ocupa, se señala que precisamente este artículo recoge conductas que causaron ya un perjuicio patrimonial al Fisco Federal por medio de la elusión consumada del pago de impuestos como aquellas conductas que no llegaron a causar tal perjuicio, "pero que no tienen otra significación que la de ser tendientes única y exclusivamente a realizar una defraudación en materia impositiva" (24), y fundamentan los legisladores esta postura en la dificultad de determinar el momento exacto de la consumación de la defraudación.

e) POR SU DURACION:

De acuerdo a esta clasificación y con lo establecido por nuestra legislación penal en su artículo 70., los delitos se clasifican en función a su duración en: instantáneos, permanentes o continuos y continuados.

El delito instantáneo se presenta cuando el evento delictivo se perfecciona en un sólo momento o bien como el citado artículo 70. del Código Penal señala: "cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se han realizado todos los elementos constitutivos;".

El delito permanente o continuo es aquel que prolonga su ilicitud

tud a través del tiempo, ya que su naturaleza así lo exige, en él puede concebirse la acción como prolongada en el tiempo; según el texto legal, será permanente o continuo, "cuando la consumación se prolonga en el tiempo;".

El delito continuado contempla varias acciones y una sola lección jurídica, (continuado en consciencia y discontinuo en la ejecución" (25). Legalmente se define como sigue: "cuando con unidad de propósito delictivo y pluralidad de conductas se viola el mismo precepto legal" (26).

En nuestro delito estudio se está en presencia de un delito instantáneo, ya que el evento delictivo consistente en declarar ingresos o utilidades menores a los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones fiscales, se perfecciona en un solo momento.

#### f) POR EL ELEMENTO INTERNO O CULPABILIDAD:

En orden a la culpabilidad los delitos pueden ser: dolosos, culposos o preterintencionales; el Código Penal en el artículo 80. los denomina como intencionales, no intencionales o de imprudencia y preterintencionales.

El delito es doloso cuando se dirige la voluntad consciente a la realización del hecho típico y antijurídico.

El delito es culposo cuando el individuo no ha deseado cometer el evento delictivo, pero éste se presenta por su imprudencia, negligencia o descuido.

El delito preterintencional se presenta cuando el resultado sobrepasa la intención del agente.

La defraudación impositiva debe ser considerada como un delito

eminentemente doloso, es decir, como aquél en el que el agente ha tenido la plena voluntad consciente de realizarlo.

g) POR SU ESTRUCTURA:

Tomando en cuenta la estructura de los delitos, éstos pueden -- ser simples o complejos.

Los delitos simples son aquellos en los que la lesión jurídica es única.

Los delitos complejos se conforman de dos o más figuras delictivas cuya fusión da nacimiento a una figura delictiva nueva, superior, debiendo mencionar en este sentido lo que el maestro -- Castellanos Tena aclara atinadamente en su obra consultada: no es lo mismo delito complejo que concurso de delitos, ya que el delito complejo está creado por la ley como delito único interviniendo en el tipo dos o más delitos, mientras que en el con-- curso de delitos las infracciones no existen como una sola, sino separadamente; la forma de defraudación impositiva en mate-- ria federal que nos ocupa, puede estar ubicada dentro de los de-- litos simples, puesto que la única lesión jurídica producida es la defraudación al fisco federal, ya sea por medio de declaracio-- nes falsas o bien por deducciones falsas en las declaraciones -- fiscales.

h) POR LOS INTEGRANTES DE LA ACCION TIPICA:

Considerando el número de actos integrantes de la acción típica los delitos pueden ser:

Unisubsistentes cuando se forman de un solo acto y plurisubsis--

tentes cuando constan de varios actos porque el tipo penal así lo requiere.

Una vez más el maestro Castellanos Tena hace una atinada referencia a la distinción entre los delitos plurisubsistentes y los complejos diciendo que "el delito plurisubsistente es el resultado de la unificación de varios actos, naturalmente separados, bajo una sola figura; el complejo, en cambio es el producto de la fusión de dos hechos en sí mismos delictuosos. El delito plurisubsistente es fusión de actos; el complejo, fusión de figuras delictivas" (27).

Nuestro delito estudio se ubica en los delitos unisubsistentes, puesto que queda conformado de un solo acto, en cualquiera de las dos hipótesis que señala la fracción a estudio: ya sea por medio de la declaración de ingresos o utilidades menores a los realmente obtenidos, o bien, por medio de la elaboración de deducciones falsas en las declaraciones fiscales.

1) POR EL NUMERO DE SUJETOS QUE PARTICIPAN EN EL HECHO DELICTIVO:

Atendiendo a este criterio, los delitos pueden ser:

Unisubjetivos en los que es suficiente la actuación de un solo sujeto para colmar el tipo penal; y plurisubjetivos que requieren, para colmar el tipo penal la participación forzosa de dos o más sujetos.

Nuestro delito estudio, es un delito unisubjetivo, puesto que el tipo penal se colma con la participación de una sola persona que declare falsamente ante las autoridades fiscales ingresos -

o utilidades menores que las realmente obtenidas, o bien que sea una sola persona la que realice deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales, no exigiendo la participación de otra persona, aclarando que aún con esta aseveración no se niega de ninguna manera los grados de participación de personas en el delito.

1) POR SU FORMA DE PERSECUCION:

En nuestro medio jurídico penal los delitos perseguibles a petición de parte ofendida o de querrela coexisten con los delitos perseguibles de oficio.

Los primeros, son una remembranza de la venganza privada, son aquellos que solo son perseguibles por la autoridad si así lo manifiesta el ofendido o sus legítimos representantes aceptando se asimismo en éstos el perdón del ofendido.

Los delitos de oficio son aquellos en los cuales la autoridad está obligada a actuar por mandato legal, agregando Castellanos Tena, "previa denuncia", no surtiendo efecto en estos delitos perdón alguno.

Nuestro delito estudio es un delito de querrela, quedando esto establecido en el artículo 8o. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, el que claramente manifiesta que "para que el Ministerio Público federal pueda ejercitar acción penal por los delitos previstos en esta Ley, será necesario que las autoridades fiscales declaren que a su juicio se ha cometido el delito" (28), además, de que en el artículo 9o. de la ya referida ley se señala un caso al cual la misma exposición de -

motivos considera como un "caso especial de perdón legal".

Artículo 9o. No se aplicarán las sanciones establecidas en esta ley, si antes de que las autoridades fiscales tengan conocimiento de los hechos constitutivos de defraudación impositiva, se pagan los impuestos que se pretendieron defraudar" (29).

k) POR SU MATERIA:

De acuerdo con esta clasificación los delitos pueden ser:

Comunes, si se refieren a leyes locales.

Federales, si se establecen en leyes expedidas por el Congreso de la Unión, es decir, en leyes federales.

Oficiales, si son cometidos por un empleado o funcionario público en ejercicio de sus funciones.

Militares, si afectan a la disciplina castrense.

Políticos, si se refieren a leyes que prevengan los atentados contra la seguridad de país.

La defraudación impositiva en materia federal, tal como su nombre lo indica es un delito federal, amén de estar contenida en una ley con esas mismas características: la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, expedida y publicada el 31 de diciembre de 1947 en el Diario Oficial de la Federación, conociendo por tanto de los delitos cometidos y previstos en ella, el Ministerio Público Federal y aplicando sus disposiciones los Tribunales de la Federación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10o. de la citada ley.

D) LA CONDUCTA.

a) CONCEPTO.

Este primer elemento del delito denominado también elemento objetivo, ha sido punto de numerosas discusiones por parte de los tratadistas, quienes no se ponen de acuerdo en cuanto a su denominación o terminología, empleando numerosos términos, tales como acción, hecho, acto, acontecimiento, acaecimiento, etc. En tales circunstancias, Abdón Hernández "sparza se unifica con el criterio del maestro Celestino Porte Petit así como el maestro Francisco Pavón Vasconcelos. Señala el primero de los antes mencionados: " Nosotros preferimos la terminología empleada por el Doctor Porte Petit, es decir, conducta o hecho, según la hipótesis de que se trate. Es innegable que la descripción del tipo tiene como fundamento una conducta..." Consecuentemente una conducta positiva, la que se manifiesta en un hacer voluntario, integra la acción; en tanto que el no hacer voluntario o no voluntario implica una conducta negativa, una omisión. Es por eso que el vocablo conducta comprende tanto la acción como la omisión. El término hecho ha sido calificado por algunos autores como demasiado amplio por comprender todo acaecimiento del mundo natural;... Cada término asume una connotación propia cuando está referido a una disciplina. El hecho en este caso, implica necesariamente una conducta humana. Se señalan como elementos del hecho una conducta, sea en su aspecto positivo o negativo, acompañada de un resultado material con el cual se vincula en virtud de un nexo causal, ... " (30).



Asimismo, señala que se usará el término hecho, en las hipótesis legales que implique una mutación en el mundo exterior.

Por otra parte, el también citado maestro Francisco Pavón Vasconcelos, luego de reconocer también que cada autor denomina al elemento en tratamiento, el elemento objetivo del delito, de distintas maneras, señala que: una vez convencido de la intrascendencia de las objeciones impuestas al término " hecho", prefiere esa -- " denominación genérica, admitiendo que en ocasiones, debe hablarse de conducta, con referencia a aquellos delitos en los cuales no existe, por concreción al tipo, la producción de un resultado de carácter material. Por esta razón estimamos acertada la opinión del maestro Porte Petit cuando pretende que los términos adecuados son conducta o hecho, según la hipótesis que se presente: se hablará de conducta cuando el tipo no requiere sino una mera actividad del sujeto y de hecho cuando el propio tipo exija no solo una conducta sino además un resultado de carácter material que sea consecuencia de aquella... Por nuestra parte, partiendo de la terminología aceptada y teniendo al hecho como género en los delitos que requieran, con relación al tipo, un resultado material, estimamos como elementos del mismo: la conducta, el resultado y el nexo de causalidad existente entre el primero y el segundo. La conducta, como género, cuando por sí integra el elemento del delito, no ha menester de resultado ni de nexo causal " (31).

" Estimamos que la conducta consiste en el peculiar comportamiento de un hombre que se traduce exteriormente en una actividad o inactividad voluntaria. Este concepto es comprensivo de las dos formas en las cuales la conducta puede expresarse: acción u omi-

ción" (32).

Por otra parte, el doctor Ricardo Franco Guzmán señala en su cátedra que indistintamente se suele hablar del acto humano, acción hecho, proceder, actividad, omisión y conducta, indicando que se habla de conducta para delitos que no causan resultado material, y de hecho, cuando este resultado material sí se presenta, asimismo, que existe un resultado material cuando se verifica un cambio en el mundo de los fenómenos; así pues, todos los delitos tienen un resultado jurídico, pero no todos tienen un resultado material; de igual forma, manifiesta que hablando de conducta o hecho tenemos la existencia de un elemento psíquico que consiste en una voluntad de hacer, de no hacer o bien una no voluntad en caso de los delitos de olvido, así como un elemento físico consistente en un hacer o en un no hacer.

Por su parte, Miguel Ángel García Domínguez, aludiendo la opinión del maestro Luis Jiménez de Asúa, define a la conducta así: "La conducta es la manifestación de voluntad que mediante acción -- produce un cambio en el mundo exterior, o que por no hacer lo -- que se espera deja sin modificar ese mundo externo cuya mutación se aguarda" (33), de igual forma señala como elementos de la conducta: la manifestación de voluntad, resultado y nexo causal entre aquella y éste.

Para fines de nuestro estudio, preferimos hacer nuestro el pensamiento del maestro Castellanos Tena, en relación con la terminología a utilizar, es decir, Conducta, para referirnos a este primer elemento del delito, ya que como él mismo lo señala, bajo este término quedan mejor comprendidos e incluidos, tanto la acción como la omisión, la actividad y la inactividad. De igual -

forma, tomamos su definición respecto a este elemento llamado también elemento objetivo del delito: " La conducta, es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito ". Nótese para efectos de posteriormente tratar la Ausencia de Conducta, en que en todas o en la mayoría de -- las definiciones dadas por los distintos autores, que predomina la palabra voluntario, es decir, existe una muy repetida alu--- sión al elemento volitivo. Ahora bien, tomando como base la defi nición dada, concluimos que la conducta se divide en: acción y omisión, subdividiéndose esta última en omisión simple y comi-- sión por omisión.

1.- LA ACCION.-- Continuando con el criterio del maestro Castella nos Tena, la acción consiste en " todo acto voluntario del organismo humano capaz de modificar el mundo exterior o de poner en peligro dicha modificación" (34).

Cuello Calón se refiere a la misma en sentido amplio como " la-- conducta exterior voluntaria encaminada a la producción de un re sultado " (35). En sentido estricto, la considera este autor como un movimiento o una serie de movimientos corporales volunta-- rios encaminados a la obtención de un fin determinado, señalando que se requiere de un acto de voluntad y una actividad corporal -- dirigida a la producción de un hecho que origina la modificación del mundo exterior o el peligro de que esta no se produzca (36). Sebastián Soler expone su concepción al respecto diciendo que es " el elemento primario de todo delito " (37) modernamente conside rado, " es el acontecimiento exterior causado por el hombre tal y como la ley lo describe y delimita " (38). Este autor identifica la acción y la comisión puesto que dice que cuando el delito-

se comete en forma positiva, se ha realizado por comisión, y cometer un delito es ejecutarlo por medio de movimientos corporales, siendo ésta, la forma más usual aunque no la única.

Tal como hemos señalado, al hablar de la Conducta, y para efectos de conservar el mismo criterio, manifestamos que sin despreciar ninguna de las opiniones transcritas, consideramos que la definición del maestro Castellanos Tena, puede ser continente de las demás: " Acción, es todo hecho humano voluntario, todo movimiento voluntario del organismo humano, capaz de modificar el mundo exterior o de poner en peligro dicha modificación "(39).

En los delitos de acción se infringe una ley prohibitiva, es decir, una ley que impone una abstención.

2.- LA OMISION.- Esta consiste en un no obrar, en abstenerse de obrar, en dejar de hacer lo que la ley señala y manda expresamente, se infringe una ley dispositiva, es decir, la que impone un deber de hacer (40). Dentro de ella, se debe distinguir la omisión simple y la comisión por omisión.

En la Omisión Simple, según el maestro Porte Petit, existe una voluntad o no voluntad ( en los delitos de olvido), una inactividad y el deber jurídico de obrar; que esta omisión simple consiste en un no hacer, voluntario o culposo, violando una norma preceptiva o dispositiva y produciendo un resultado típico, pero no material. Cuello Calón señala que es " la conducta inactiva... esta inactividad es voluntaria... es una manifestación de voluntad que se exterioriza en una conducta pasiva, en un no hacer... Es preciso, para que exista ( la omisión penal ) que la norma penal ordene al omitente que obre, que ejecute un hecho" (41).

En la Comisión por Omisión, se viola el deber de obrar y de abs-

tenerse, es decir, se viola una norma preceptiva o dispositiva que impone un deber de hacer y una norma prohibitiva que impone una -- abstención.

Es estos delitos es necesaria la presencia de un resultado mate--- rial, de un cambio en el mundo exterior. Cuello Galón también se expresa acerca de estos delitos diciendo que " consisten en la producción de un resultado delictuoso de carácter positivo mediante -- una inactividad cuando asiste el deber de obrar y más concretamente en la producción de un cambio en el mundo externo mediante la omisión de algo que el derecho ordenaba hacer " (42).

Sebastián Soler también aborda el tema que nos ocupa diciendo que los individuos pueden llegar a delinquir sin mover un sólo músculo de su cuerpo por medio del no obrar, consistiendo la omisión simple en un no hacer lo que la ley señala; por otro lado, los delitos de comisión por omisión consisten en que "el delincuente sustituye su actividad por la eficacia causal de fuerzas exteriores cuyo desarrollo lleva al resultado ilícito que el sujeto puede y debe impedir. La omisión en sí misma no es punible, lo es cuando de ella se ha hecho un medio para cometer" (43).

Una vez expuesto lo anterior, podemos concluir que nuestro delito-- estudio, la defraudación impositiva, es un delito de acción, ya que tanto al declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilida des menores a las realmente obtenidas o el realizar deducciones -- falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales, impli can movimientos corporales, positivos, voluntarios, encaminados a un prop'osito, que en el presente caso, sería el no pago de impueg tos o bién, el pago de cantidades menores a las que realmente de-- bían cubrirse, causando con ello, una mutación del mundo exterior.

Nuestro delito, al igual que los demás ilícitos penales, solamente puede ser cometido por personas físicas, pero justo es mencionar lo que la ley continente de nuestro delito estudio señala a propósito de las personas morales, en su artículo 7o., ya que para el caso de que el causante de una defraudación impositiva sea una persona moral, se presume, salvo prueba en contrario, que -- las acciones u omisiones, es este caso acciones, constitutivas -- del delito, fueron realizadas por las personas físicas que tienen la representación legal de la persona moral.

b) ELEMENTOS DE LA CONDUCTA.

A través de lo hasta aquí expuesto, se han mencionado términos tales como: manifestación de voluntad, nexo causal, resultado, etc.; para efectos de no dejar lagunas a consecuencia de la no aclaración de estos términos, hemos decidido la creación de este apartado, en el cual se pretenden establecer las definiciones de los -- mismos, aunque de manera muy somera, no profundizando en forma alguna sobre las doctrinasy concepciones que respecto de los mismos existen, por no ser el fin de este trabajo, y sin negar, desde luego, su gran importancia.

1.- MANIFESTACION DE VOLUNTAD.-- Miguel Angel García Domínguez, citando al maestro Luis Jiménez de Asúa menciona que "La Manifestación de voluntad es la actividad externa del hombre, esto es, -- mientras que el hombre no exteriorice su resolución de cometer el ilícito penal, no puede ser castigado. La expresión "manifestación de voluntad" se refiere a una fase de la conducta humana: -- la caracteriza la volición y, por consiguiente, la conducta signi

fica impulso de la voluntad. Esa voluntad precisa de ser consciente, espontánea y referida a cierta representación con un motivo determinado" (44).

También al respecto debemos recordar lo que en líneas anteriores se expresó en relación a la cátedra del Doctor Ricardo Franco Guzmán, en el sentido de que hablando de una conducta o un hecho, - existe un elemento psíquico y uno físico, basando el primero en la existencia de una voluntad de hacer o no hacer, o bien, una no voluntad en los delitos de olvido (45).

2.- RESULTADO.- Siguiendo con la opinión de Miguel Angel García-Domínguez, el resultado consistirá en el cambio del mundo exterior causado por la manifestación de voluntad, o bien, en el no-cambio de ese mundo por la acción que se espera y no se ejecuta. Por otro lado Francisco Pavón Vasconcelos manifiesta que consiste en el obrar u omitir que producen efectos en el mundo natural y aludiendo a Maggiore señala que el resultado " es el efecto -- del acto voluntario en el mundo exterior, o más precisamente, la modificación del mundo exterior como efecto de la actividad delictuosa " (46).

En este orden de ideas es justo mencionar, tal como lo señala -- García Domínguez, que no únicamente el resultado puede consistir en el estricto daño o concreto perjuicio sufrido, sino también - en el riesgo o daño potencial, en el peligro.

En relación con el daño, Antolisei señala que " para que pueda darse el daño se necesita que haya un objeto cualquiera que sea capaz de satisfacer la necesidad de una persona y que ésta se encuentre en una situación tal que pueda disponer del objeto. El - objeto apto para satisfacer la necesidad es el bien; la relación

que hace posible al sujeto utilizar el bien es el interés. El daño supone una modificación de la relación de disponibilidad entre el sujeto y el bien sin que sea necesaria una modificación, -necesitándose un empeoramiento, así el daño consiste en un empeoramiento del interés, completando lo dicho por Carnelutti en el sentido de que el daño no solo recae en la disponibilidad del bien o interés, sino también sobre el objeto o bien mismo...La alteración del bien puede o no verificarse, en el daño, lo que siempre se verifica es la alteración del interés " (47).

En cuanto al peligro, el mismo Antolisei señala una concepción antigua del mismo. " era un estado objetivo de incertidumbre de oscilación entre la verificación y la no verificación de un resultado dañoso"; y una concepción moderna para la cual el peligro " no consiste en un estado de incertidumbre de la naturaleza, si no en una situación que lleva consigo la probabilidad de un determinado efecto " (48).

3.- EL NEXO CAUSAL.- Entre la conducta desarrollada y el resultado producido, debe existir una relación causal, el resultado debe tener como causa la conducta del agente. Favón Vasconcelos, citando la definición emitida por Maggiore dice: " en el concepto de acción se sugiere la idea de una relación existente entre la conducta(positiva o negativa) y el resultado, puesto que por aquella se entiende un hacer o un no hacer que produce un cambio en el mundo exterior. Dicha relación es dinámica y productiva puesto que la acción produce el resultado al obrar como su causa. ..." (49).

Por otro lado, Rainieri, también citado por Favón Vasconcelos dice que el nexo causal " es la relación existente entre la conduc-



ta y el resultado, mediante la cual se hace posible la atribución material de ésta a aquélla como a su causa " (50).

Con respecto a las " infracciones por omisión ", García Domínguez expresa: " En las infracciones por omisión, en la misma forma que en el hacer activo, debe existir un nexo causal entre la conducta consistente en no realizar la acción esperada y el resultado; en este caso, la relación causal existe cuando ese no hacer determinado en que consiste la acción esperada condiciona la producción del resultado " (51).

c) EL SUJETO PASIVO.

Según palabras del maestro Fernando Castellanos Tena, el sujeto pasivo es el titular del derecho violado y jurídicamente tutelado por la norma. En nuestro delito estudio, la defraudación impositiva, el sujeto pasivo está representado por el Fisco Federal, ya que es él, quien resulta afectado por la comisión del ilícito penal ya señalado.

d) EL SUJETO ACTIVO.

Al no señalar el tipo penal ninguna calidad en el sujeto activo, podemos concluir que él es común o indiferente, es decir, que --- cualquier persona lo puede cometer, ya sea a través de la declaración de ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o bien, por medio de las deducciones falsas en las declaraciones fiscales.

e) BIEN JURIDICAMENTE TUTELADO.

El está integrado por la seguridad financiera de la federación - así como por el allegamiento de los medios económicos indispensables para la satisfacción de los fines que la Constitución señala a la federación.

f) EL OBJETO MATERIAL.

Está formado por la persona o cosa que resiente el daño producido o bien, el peligro creado; en nuestro caso, el objeto material lo constituye la veracidad de las declaraciones presentadas ante las autoridades fiscales, consignadas en ellas ya los ingresos o utilidades realmente obtenidos o la existencia de verdaderas deducciones en las declaraciones fiscales.

g) EL OBJETO JURIDICO.

Castellanos Tena lo define como: " el bien protegido por la Ley- y que el hecho o la omisión criminal lesionan" (52).

En nuestro delito estudio el objeto jurídico es la protección al patrimonio e ingresos de la federación.

h) AUSENCIA DE CONDUCTA. CAUSAS.

Al declararnos seguidores de la teoría pentatómica del delito,-- consideramos como elemento del mismo a la conducta, por ende, an te su ausencia, sostenemos que el delito no se llega a configu--

rarpuesto que el actuar humano, ya positivo o negativo constituye la base del delito. Celestino Porte Petit, al establecer su criterio sobre una diferenciación entre hecho y conducta y por considerar al primero continente del segundo, que a su vez implica una acción o una omisión, la ausencia o falta de conducta -- significa la ausencia de acción o de omisión, es decir, " el aspecto negativo entraña la actividad y la inactividad no voluntarias" (53).

Es en este apartado donde con anterioridad señalamos la anotación de tomar en cuenta la voluntariedad mencionada por los diferentes autores consultados, y en este orden de ideas, citamos una vez más el pensamiento de Miguel Angel Garcia Domínguez, quién al referirse a la ausencia de conducta señala que cuando se dé alguna situación que anule la voluntad, no existirá la conducta aunque se realicen los movimientos corporales que modifiquen el mundo exterior o bien no se haga lo que se espera. (54)

Francisco Pavón Vasconcelos, al establecer también su diferenciación entre hecho y conducta, se refiere también a la ausencia -- de conducta o hecho. Al abarcar según Pavón Vasconcelos, el hecho a la conducta humana, así como a su resultado y a su nexo -- causal, la ausencia del hecho, y por ende del delito puede darse ante la falta de cualquiera de sus elementos: la ausencia de conducta, inexistencia del resultado y falta de relación causal entre la acción u omisión y el resultado material considerado (55). En tratándose de las causas de ausencia de conducta, nuestro código penal vigente recoge en el artículo 15 fracción I, todas las especies de ausencia de conducta por medio de una fórmula general: "Incurrir el agente en actividad o inactividad involunta-

rias;"

Los tratadistas se refieren a varias causas de ausencia de conducta, estando entre ellas: la Vis Absoluta o Fuerza Física Exterior Irresistible, La Vis Maior o Fuerza Mayor y los Actos Reflejos; algunos otros autores también consideran el sueño, el hipnotismo y el sonambulismo.

1.- LA VIS ABSOLUTA O FUERZA FISICA EXTERIOR IRRESISTIBLE.- Esta proviene de una energía humana. Debe entenderse por ella " cuando el sujeto realiza un hacer o un no hacer por medio de la violencia física humana e irresistible" (56) " el sujeto actúa involuntariamente impulsado por una fuerza exterior, de carácter físico dimanante de otro cuya superioridad manifiesta le impide resistirla " (57).

El maestro Carrancá y Trujillo, la considera como causa de inimpugnabilidad (58). La fuerza superior que neutraliza la voluntad del agente proviene de otro hombre.

En nuestro delito estudio, esta causa es difícil de presentarse, casi nos atreveríamos a decir, que por las circunstancias en que debe realizarse la defraudación impositiva prevista en la fracción II del artículo 10. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, esta causa de ausencia de conducta no se presenta.

2.- LA VIS MAIOR O FUERZA MAYOR.- El maestro Celestino Porte tit la señala como una de las causas de ausencia de conducta, en la cual, el individuo es obligado a realizar una actividad o una inactividad como consecuencia de una fuerza física irresistible - subhumana, proveniente de la naturaleza o de los animales.

Carrancá y Trujillo señala que la violencia física y moral fueron

fueron conocidas en el derecho romano como vis maior (59). El maestro Castellanos Tena prefiere denominarla como " una energía no humana" (60). En nuestro delito estudio consideramos que no se presenta esta causa de ausencia de conducta, ya que por efecto de una fuerza procedente de la naturaleza o bien de los animales, o bien, como los tratadistas la llaman, por una fuerza subhumana, el agente no se ve obligado a actuar en contra de su voluntad y declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los que realmente obtuvo, o a realizar deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.

3.- MOVIMIENTOS O ACTOS REFLEJOS.- Los actos reflejos, según Castellanos Tena, son movimientos corporales involuntarios, mientras que para Celestino Porte Petit constituyen una verdadera ausencia de conducta, puesto que se acciona sin voluntad, y por su parte, Pavón Vasconcelos haciendo suya la definición de Mezguera señala que: " los movimientos corporales en los que la excitación de los nervios motores no están bajo el influjo anímico, sino que es desatada inmediatamente por un estímulo fisiológico corporal, esto es, en los que un estímulo, subcorticalmente y sin intervención de la consciencia pasa de un centro sensorio a un centro motor y produce el movimiento " (61), y emitiendo su propia opinión señala que en los actos reflejos existe movimiento corporal pero no así la voluntad necesaria integradora de la conducta.

En nuestro delito estudio consideramos que, definitivamente, la defraudación impositiva no se puede presentar a consecuencia de un acto reflejo, y mucho menos en las hipótesis que nos ocupan, previstas en la fracción multimencionada.

4.- EL SUEÑO.- Francisco Pavón Vasconcelos lo considera como un estado fisiológico normal de descanso del cuerpo y de la mente -- consciente; este estado, puede originar movimientos involuntarios del sujeto con resultados dañosos; Carrancá y Trujillo señala que al sueño " se le ha considerado como un estado cerebral análogo a las alucinaciones y a las crisis de delirio; como se dá en un sujeto capaz, no es su consecuencia la inimputabilidad, sino la ausencia de acción ( de conducta ) " (62). En la defraudación impositiva, difícilmente se puede presentar esta causa de ausencia de conducta, es más, nos atreveríamos a decir que no se presenta, y menos aún en la hipótesis que contempla la fracción II del artículo 10. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, ya que estando dormido el agente, no puede hacer declaraciones en las que se contengan ingresos o utilidades menores que los que realmente obtuvo o bien deducciones falsas.

5.- EL SONAMBULISMO .- Según la cátedra del doctor Ricardo Franco Guzmán, éste consiste en deambular durante el sueño; es un estado de manifestación parcial de neurosis considerada por algunos como enfermedad nerviosa; el maestro Carrancá y Trujillo señala que " en nuestro derecho el sonambulismo es análogo al sueño " (63) ; García Domínguez establece una diferencia con el sueño consistente en que " el sonámbulo puede convertir en actos motores las representaciones que se verifican en sumento durante el sueño, pero en este caso el individuo tampoco tiene ni consciencia ni voluntad de tales actos " (64).

Pavón Vasconcelos también establece una similitud con el sueño al sonambulismo, mencionando que la diferencia estriba en que el sonámbulo deambula dormido. En nuestro delito estudio, aún cuando -

es poco probable que un individuo sonámbulo realice una declaración ante las autoridades fiscales donde se contengan ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o bien haga deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales, debemos tomar en cuenta el pensamiento expresado con anterioridad de García Domínguez, en el sentido de que un sonámbulo puede convertir en actos motores las representaciones verificadas en su mente, sobre todo en el hecho de realizar las deducciones falsas en las declaraciones fiscales, si tomamos en consideración que estas declaraciones deben ser realizadas previamente a su presentación ante las autoridades fiscales. Pensemos en un ejemplo: un contribuyente realiza su declaración fiscal lamentando el hecho de tener que pagar impuestos de acuerdo a sus ingresos o a sus utilidades obtenidas; se retira a descansar y logra conciliar el sueño pensando en el hecho doloroso para él de pagar sus impuestos; poco después, sin darse cuenta, se levanta dormido, sonámbulo y se dirige al lugar donde ha dejado lista su declaración y procede a realizar una serie de deducciones que en realidad ni son verdaderas o bien no están autorizadas como tales, obedeciendo este hecho a que está "soñando" con esa acción; termina y se retira de nuevo a su lecho. Al otro día puede suceder que ni siquiera recuerde su supuesto "sueño" y mucho menos que deambuló en estado de sueño y que realizó la hipótesis prevista por la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia Federal y así entrega a las autoridades fiscales su declaración, cometiendo la defraudación impositiva, pero no siendo su acto ni voluntario ni consciente, no existiendo por lo tanto, conducta.

6.- EL HIPNOTISMO.— Al referirnos a tal circunstancia, tomaremos

como base la cátedra del Doctor Ricardo Franco Guzmán, quien señala que el hipnotismo consiste en las manifestaciones del sistema nervioso producidas por alguna causa artificial, que de alguna manera impide que el sujeto sea responsable de una conducta delictiva y aunándose a lo expresado por el maestro Francisco Pavón Vasconcelos, menciona que existen dos escuelas, la de Nancy y la de París; la primera afirma que existe la posibilidad de ejercitar actos ordenados y hasta repetir e insistir en el acto por parte del hipnotizador, para que el hipnotizado ejecute cualquier acto sin su propia voluntad.

En cambio, la segunda escuela, considera que sólo pueden ser hipnotizados los sujetos que padecen alguna enfermedad mental, y que si una persona se resiste a ser hipnotizada es imposible que se dé el sometimiento de la voluntad al influjo hipnótico. Personalmente nos inclinamos por la segunda de las escuelas citadas, la escuela de París, es decir, consideramos que el proceso de hipnosis no es inmediato, requiere de una serie de sesiones y por ende, de un período relativamente largo en el cual debe intervenir la voluntad del sujeto; así, consideramos que no es posible que la defraudación impositiva en materia federal prevista en cualquiera de las dos hipótesis que contiene la fracción de referencia, se pueda presentar bajo el influjo hipnótico, y de presentarse, siendo coherentes con nuestra opinión vertida al respecto del fenómeno de la hipnosis, no se estaría ante una causa de ausencia de conducta, deduciendo que para nosotros, el hipnotismo no constituye una ausencia de conducta, sino que probablemente, siguiendo nuestra opinión, pueda colocársele como una acción liberada in causa.



E) LA TIPICIDAD.

a) EL TIPO. CONCEPTO.

Hablar de tipicidad, implica según la dogmática jurídico penal, tratar uno de los elementos del delito. Bien dice el maestro -- Castellanos Tena, que para que exista delito, debe de verificarse una conducta humana, mas no cualquier conducta, sino que ésta debe ser delictuosa además de típica, antijurídica y culpable (65) (nosotros diríamos también punible continuando con nuestra postura pentatómica).

Así pues, este tema que nos ocupa en este apartado presenta la necesidad de hablar de dos cosas muy distintas pero estrechamente ligadas: el tipo y la tipicidad, y asimismo, del aspecto negativo de esta última la atipicidad.

Comenzaremos diciendo que los tratadistas en cada una de sus -- obras consultadas indican: no debemos confundir tipo con tipicidad, esta última es uno de los elementos del delito y aquél es "la creación legislativa, la descripción que el Estado hace de una conducta en los preceptos legales" (66) o bien, "es el tipo la descripción de carácter legal de la conducta, es decir, es -- el delito abstracto" (67).

Pavón Vasconcelos emite un concepto de tipo en sentido amplio:-- "se considera al delito mismo, a la suma de todos sus elementos constitutivos" y en un sentido más restringido: "el tipo ha sido considerado como el conjunto de las características de todo delito para diferenciarlo del tipo específico, integrado por -- las notas especiales de una concreta figura del delito" (68).

En conclusión podemos señalar que el tipo es la descripción que hace la ley de una conducta, es el marco que señala las exigencias de un delito; en nuestro caso concreto, el tipo penal está descrito en la fracción II del artículo 10. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal: "Declarar ante las - autoridades fiscales, ingresos o utilidades menores a las realmente obtenidas o hacer deducciones falsas en las declaraciones que presentadas para fines fiscales;".

b) LA TIPICIDAD, CONCEPTO.

Siendo la tipicidad el elemento del delito, la mayoría de los - tratadistas la derivan del principio contenido en nuestra Carta Magna en su artículo 14 tercer párrafo: "nullum crimen, nulla - poena sine lege".

Abdón Hernández Esparza, señala que la tipicidad es: "la característica del delito concreto. Es precisamente la adecuación de la conducta al tipo legal" (69). Celestino Porte Petit, se refiere a ella como "la adecuación o conformidad a lo prescrito - por el tipo" (70); Pavón Vasconcelos menciona que "es la adecuación de la conducta o hecho a la hipótesis legislativa", "es un elemento constitutivo" (71) (del delito). El maestro español -- Luis Jiménez de Asúa señala que "la tipicidad es la característica descriptiva del delito" pero que ésta no debe adquirir el papel de ratio essendi ya que ella es un indicio de la antijuridicidad y su función es descriptiva (72).

Mariano Jiménez Huerta menciona que la tipicidad es una expresión conceptual del derecho moderno punitivo y aludiendo a Mejer señala que es el equivalente técnico del apotegma político

"nullum crimen sine lege" (73).

En conclusión, podemos deducir que la nota general de las expresiones vertidas en relación con la tipicidad, es la expresión - "adecuación al tipo" por ende, podemos decir que para nosotros la tipicidad consiste en la adecuación de una conducta al tipo descrito en la ley penal, por ésto, en nuestro caso concreto -- cualquier conducta, acción en lo particular, que se adecúe a lo que describe el tipo penal señalado por la fracción II del artículo 10. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, contará con este elemento esencial del delito: la tipicidad.

#### c) LA ATIPICIDAD. CAUSAS.

Al igual que al tratar la tipicidad, debemos mencionar que es -- preciso hacer la aclaración de la diferencia entre atipicidad o aspecto negativo de la tipicidad y la ausencia de tipo. Celestino Forte Petit señala que hay ausencia de tipo cuando "no existe descripción de la conducta o hecho por la norma penal", y -- tratándose de atipicidad, "la descripción existe, pero no hay -- conformidad o adecuación al tipo." (74).

Jiménez de Asúa manifiesta que puede darse una división entre -- casos específicos de atipicidad y ausencia total de tipo. Se está ante un caso específico de atipicidad "cuando un hecho de la vida presenta ciertos aspectos que podrían hacerle subsusible -- en un tipo legal y explorándolo, resulta que faltan algunas referencias, de sujeto activo, pasivo, del objeto, lugar o medios, no pudiendo procederse en contra del autor de la conduc--

ta. El segundo, la tipicidad general, con más motivo debe quedar impune puesto que no hay delito sin tipo legislado" (75).

Así pues, la atipicidad es la ausencia de adecuación de una conducta o un hecho, al tipo previsto por la ley, y en nuestro caso habrá atipicidad cuando la conducta no se adecúe al tipo previsto por la fracción II del artículo 10. de la Ley tantas veces mencionada.

Entre las causas de atipicidad Francisco Pavón Vasconcelos señala las siguientes:

1.- FALTA DE CALIDAD O DE NUMERO EN EL SUJETO ACTIVO. En algunas ocasiones, los tipos penales establecen determinada calidad o característica en el sujeto activo del ilícito penal, excluyendo la posibilidad de que cualquier sujeto lo cometa. En nuestro delito estudio, el tipo penal no exige ninguna calidad en el sujeto activo, éste es común o indiferente, lo puede cometer cualquier persona. Por ende, la atipicidad en nuestro caso no se presenta por falta de calidad en el sujeto activo.

2.- FALTA DE CALIDAD EN EL SUJETO PASIVO. Los tipos penales exigen en determinados caso calidades o características en el sujeto pasivo del delito.

En nuestro delito se ha considerado como sujeto pasivo al fisco federal, y tomando en cuenta que él está representado por las autoridades fiscales, podemos señalar que en nuestro ilícito y sobre todo en la primera de las hipótesis en estudio, se hace especial alusión a ellas; "declarar ante las autoridades fiscales", luego entonces, podemos deducir que forzosamente el sujeto pasivo es el fisco federal y no cualquiera.

3.- AUSENCIA DE OBJETO YA MATERIAL O JURIDICO. Habiendo señala-

do como objeto material a las declaraciones fiscales y su veracidad, así como al objeto jurídico el patrimonio e ingresos de la Federación, podemos mencionar que existirá atipicidad ante la falta de cualquiera de los bienes mencionados; por lo que al objeto material se refiere, existirá atipicidad cuando la falta de veracidad en los informes no se contenga en las declaraciones fiscales, es decir, que los datos falsos relacionados con ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos, o bien las deducciones falsas estén contenidas en otro tipo de documento que no sea una declaración fiscal.

Por lo que hace a la ausencia de objeto jurídico, es decir, la seguridad financiera de la Federación, pensamos que la atipicidad se presentará, cuando no se haya puesto en peligro o dañado esa seguridad con la conducta realizada.

4.- FALTA DE REFERENCIAS TEMPORALES O ESPACIALES.- Algunos tipos penales contienen en su descripción ciertas referencias ya al tiempo o bien al espacio o lugar, de manera que la ausencia en el hecho de tales elementos del tipo trae como consecuencia la atipicidad de la conducta.

En nuestro delito estudio no se puede presentar la atipicidad por falta de estas referencias puesto que el tipo penal no hace alusión a ellas.

5.- FALTA DE MEDIOS COMISIVOS.- Pavón Vasconcelos refiere que la mayor parte de los tipos penales no señalan un medio de comisión del ilícito en especial, es decir, que el medio por el cual se comete el mismo, es indiferente; pero aún así, existen algunos tipos para los cuales es requisito indispensable la presencia de algún medio especial para integrar la conducta; en --

nuestro delito estudio, el medio utilizado es totalmente indifere<sup>n</sup>te, ya que el tipo no menciona ninguno en especial y por ende la atipicidad por falta de medios comisivos específicos no se presenta.

6.- FALTA DE ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LO INJUSTO.- Según Francisco Pavón Vasconcelos " los tipos, contienen muy frecuentemente elementos subjetivos por cuanto están referidos al motivo, al fin de la conducta descrita "(76), y en su opinión ellos deben ser estudiados dentro de la teoría del tipo y de la tipicidad. Por su parte Castellanos Tena habla de ellos como " referencias típicas a la voluntad del agente o fin que persigue" (77). En nuestro delito no existen los elementos subjetivos del injusto, y por tanto la atipicidad por falta de ellos no se presenta.

#### 6) CLASIFICACION DE LOS DELITOS EN ORDEN AL TIPO.

Ya hemos señalado que en materia de clasificaciones no existe un criterio unificado entre los tratadistas; para efectos de este apartado hemos decidido seguir con el criterio del maestro Fernando Castellanos Tena, una vez más:

1.- POR SU COMPOSICION: Los delitos pueden ser normales y anormales.

Los normales, son aquellos que realizan una descripción objetiva. Los anormales, tienen en su contenido valoraciones subjetivas. - Nuestro delito estudio es un delito normal.

2.- POR SU ORDENACION METODOLOGICA: Los tipos pueden ser fundamentales cuando son la esencia de otros tipos o fundamento de ellos; especiales, si se forman agregando otros requisitos al -

tipo fundamental al cual subsumen; complementarios, cuando se constituyen al lado de un tipo básico y una circunstancia o peculiaridad distinta. El nuestro, es un delito especial puesto que contiene un tipo especial de fraude, el fraude al fisco.

3.- POR SU AUTONOMIA: Pueden ser los delitos autónomos o independientes cuando tienen vida por sí mismos; subordinados, cuando para su existencia, dependen de otro tipo; nuestro delito es autónomo.

4.- POR SU EXTENSION O FORMULACION: Pueden ser casuísticos, cuando el tipo delictivo prevé varias hipótesis para su configuración.

Los amplios, describen una hipótesis única que puede ejecutarse por cualquier medio comisivo.

Nuestro delito estudio es casuístico puesto que tan solo en la fracción II que es la que nos ocupa, se contemplan dos hipótesis que son alternativas: "declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que las realmente obtenidas o hacer deducciones falsas en las declaraciones que presentadas para fines fiscales;".

5.- POR EL DAÑO QUE CAUSAN: Pueden ser de daño o de lesión, que protegen contra la disminución o destrucción del bien; de peligro, que tutelan los bienes contra la posibilidad de ser dañados; nuestro delito estudio se ubica dentro de los delitos de daño o de lesión, considerando que los impuestos son el principal medio con que cuenta el Estado para allegarse recursos necesarios para la realización de los fines que su alta investidura le impone, así como por la dificultad de determinar el momento preciso en que el daño o perjuicio al fisco ha sido causado.

Antes de finalizar el presente apartado, debemos citar que muy ligados al tratamiento de los conceptos de tipo, tipicidad y -- atipicidad, así como a la clasificación de los tipos sobre todo por su composición, ya normales o anormales, se encuentran los elementos objetivos, normativos y subjetivos, de los cuales procederemos a transcribir una breve definición, la propuesta por el maestro Favón Vasconcelos:

**ELEMENTOS OBJETIVOS**, Son "aquellos susceptibles de ser apreciados por el simple conocimiento y cuya función es describir la conducta o el hecho que pueden ser materia de imputación y de responsabilidad penal" (78).

**ELEMENTOS NORMATIVOS**, Son "presupuestos del "injusto típico" -- que solo pueden ser determinados mediante una especial valoración de la situación de hecho. Tal valoración se reputa necesaria para poder captar su sentido pudiendo ser eminentemente jurídica, de acuerdo con el contenido iuris del elemento normativo, o bien cultural cuando debe realizarse de acuerdo a un criterio extrajurídico" (79).

**ELEMENTOS SUBJETIVOS**, "Los tipos contienen muy frecuentemente -- elementos subjetivos por cuanto están referidos al motivo y al fin de la conducta descrita" (80).

## P<sup>o</sup> LA ANTIJURIDICIDAD.

### a) CONCEPTO. ANTIJURIDICIDAD FORMAL Y MATERIAL.

Ya en apartados anteriores hemos mencionado que todo delito implica una conducta humana, pero no cualquier conducta, sino que



ésta debe ser típica, antijurídica, culpable, y de acuerdo con la corriente a la que nos adherimos, también punible.

Es el turno de analizar la antijuridicidad o antijuricidad. Al sentir de Catellanos Tena, y de la mayoría de los tratadistas consultados, la antijuridicidad es un concepto negativo, por -- lo que resulta difícil, elaborar sobre élla un concepto positivo, pero generalmente se acepta como lo antijurídico, lo contrario a derecho (81).

Por su parte, el maestro Raúl Carrancá y Trujillo señala que lo antijurídico es lo opuesto a las normas culturales reconocidas por el Estado, a la cual también se le denomina ilicitud o ilegalidad, así como injusto, siendo en total, "la contradicción entre una conducta concreta y un concreto orden jurídico establecido por el Estado" (82).

Jiménez de Asúa se refiere a élla de manera provisional como lo contrario a derecho y por ello no es suficiente que el hecho -- cuente con la tipicidad sino que también es necesario que la -- conducta o hecho sea antijurídico. También habla de que en la -- evolución del concepto antijuridicidad, éste se ve enriquecido por negaciones concluyendo que "será antijurídico todo hecho de finido en la ley y no protegido por causas justificantes, que -- se establecen en un modo expreso" (83).

Retomando lo expresado las conductas serán antijurídicas en la medida en que las mismas no estén protegidas por alguna causa -- de justificación, pudiendo considerar entonces a la antijuridicidad como la valoración que recae sobre una conducta, en nuestro caso, sobre una acción estimando que pone o lesiona el patrimonio de la Federación así como su seguridad financiera.

Castellanos Tena nos habla en su obra de la existencia de una - antijuridicidad formal y otra material.

LA ANTIJURIDICIDAD FORMAL se presenta cuando la conducta implica transgresión a una norma establecida por el Estado.

LA ANTIJURIDICIDAD MATERIAL se presenta cuando la conducta implica una contradicción a los intereses colectivos (84).

En este sentido tanto Castellanos Tena como Pavón Vasconcelos y Jiménez Huerta, coinciden en la antijuridicidad como un concepto unitario resultado de un juicio substancial y valorativo objetivo.

Nuestra opinión al respecto consiste en que si un delito es considerado por la corriente pentatónica como una conducta, antijurídica, típica, culpable y punible, y el mismo es contenido por una ley de naturaleza penal creada por el Estado, es porque esta conducta es considerada perjudicial, nociva, antisocial, para la colectividad. La conducta consistente en declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos, o hacer deducciones falsas en las declaraciones fiscales, es antijurídica por ser contraria a derecho, y en la medida que no se presente en ellas alguna causa de justificación, de -- igual manera es antijurídica formalmente puesto que contraviene una disposición establecida por el Estado, y también es antijurídica materialmente ya que atenta contra los intereses colectivos puesto que de realizarse cualquiera de las dos hipótesis a - que hemos venido haciendo referencia, se realiza un menoscabo en el patrimonio de la Federación el que se destina a la prestación de servicios públicos, conservación del orden público y administración de justicia intereses primordiales de la colectividad.

b) CAUSA DE JUSTIFICACION.

Las causas de justificación han recibido diversos nombres de -- acuerdo al tratadista que se consulte, por ejemplo Porte Petit, las denomina causas de licitud, y Pavón Vasconcelos, Castella-- nos Tena y Jiménez de Asúa, las llaman causas de justificación. Aún con estas diferencias de terminología todos coinciden en -- que constituyen el aspecto negativo de la antijuridicidad. El -- maestro Porte Petit considera que "existe una causa de licitud cuando la conducta o hecho siendo típicos son permitidos, auto-- rizados o facultados por la ley, a virtud de la ausencia de in-- terés o de la existencia de un interés preponderante" (85). Pa-- ra Jiménez de Asúa las causas de justificación excluyen la anti-- juridicidad de una conducta aún cuando éstas revistan un carác-- ter delictivo, "las causas de justificación son aquellos actos realizados conforme al derecho" (86).

Entre las causas de justificación tenemos:

1.-LA LEGITIMA DEFENSA. Es una causa de justificación de suma -- importancia, prevista expresamente por nuestro Código Penal en el artículo 15 fracción III.

Para Jiménez de Asúa es la repulsa de la acción ilegítima, ac-- tual o inminente por el atacado o terceras personas contra la -- agresión, sin traspasar la necesidad de la defensa y dentro de la racional proporción de los medios empleados para impedir la o repelerla, y considera que élla tiene su base en la preponderan-- cia de intereses, se prefiere el bien jurídico agredido que el interés del agresor.

Para Porte Petit es el contra ataque necesario y proporcional a una agresión injusta, actual, inminente que pone en peligro bienes propios o ajenos aún cuando haya sido provocada insuficientemente.

Nosotros creemos que debemos estar a lo que expresamente señala nuestro ordenamiento penal: repeler el acusado una agresión real o inminente y sin derecho, en defensa de bienes jurídicos propios o ajenos siempre que exista necesidad racional de la defensa empleada y no medie provocación suficiente o inmediata -- por parte del agredido o de la persona a quien se defiende.

En nuestro delito estudio, es improbable que opere esta causa de justificación, ya que es materialmente imposible que una persona actuando en defensa propia, proceda a declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos, o bien haga deducciones falsas en las declaraciones fiscales.

2.- ESTADO DE NECESIDAD. Es otra causa de justificación que -- presenta la dificultad de la valoración de los bienes jurídicamente protegidos, es decir, el de mayor valor, el de menor valor y el de igual valor.

Para definirlo, Jiménez de Asúa retoma el concepto de Von Liszt y señala que "es la situación de peligro actual de intereses -- protegidos por el Derecho, en el cual no queda otro remedio que la violación de los intereses de otro jurídicamente protegidos" (87), de igual forma señala que esta causa de justificación se basa en la preponderancia de intereses, por lo que el interés sacrificado es menor que el bien salvado.

Para Pavón Vasconcelos, el estado de necesidad se caracteriza -

por una "colisión de intereses pertenecientes a distintos titulares; es una situación de peligro cierto y grave, cuya superación para el amenazado hace imprescindible el sacrificio del interés ajeno como único medio para salvaguardar el propio" (88), - "El estado de necesidad como causa justificante, el hombre se ve obligado, para salvar un bien propio o ajeno, al sacrificio de un interés tutelado jurídicamente pero en la relación valorativa entre ambos bienes, el salvado tiene mayor preponderancia sobre el sacrificado" (89).

El texto legal en el Artículo 15 fracción IV señala: obrar por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual, o inminente, no ocasionado intencionalmente ni por grave imprudencia por el agente, y que éste no tuviere el deber jurídico de afrontar, siempre que no exista -- otro medio practicable y menos perjudicial a su alcance.

El estado de necesidad es la causa de justificación consistente en la salvaguarda de un interés jurídicamente protegido de mayor jerarquía sacrificando otro bien igualmente protegido de menor jerarquía, sin que exista otro medio practicable y menos perjudicial.

En nuestro delito estudio, consideramos que sí puede llegar a presentarse esta causa de justificación; imaginemos el caso de un empresario en una época de crisis económica como en la que vivimos; y él se encuentra a tal grado agobiado por las diversas obligaciones que debe cumplir, tales como las laborales con sus empleados, así como las fiscales que le impone su actividad y por si fuera poco, la demanda de su producto ha caído en grado sumo, y por otro lado, un familiar muy allegado a él como --

puede serlo un hijo, sufra una enfermedad grave que requiere un tratamiento caro y una intervención quirúrgica igualmente costosa; en consecuencia, decide consignar en sus declaraciones -- fiscales ingresos o utilidades menores a los que realmente obtuvo o bien, hace deducciones falsas en sus declaraciones fiscales, por representar estas conductas una posibilidad de obtener una erogación de recursos menos gravosos y destinar lo no pagado a la recuperación de la salud de su familiar.

En el caso expuesto, consideramos que no existe un bien más preciado como puede serlo la salud o hasta la vida de un ser humano, por ello, se ha sacrificado el bien jurídicamente tutelado que es la seguridad financiera de la Federación, menor en jerarquía, que la salud o la vida de un familiar.

3.- EJERCICIO DE UN DERECHO. Consiste básicamente en la opción que tiene el agente para actuar ilícitamente pero sin que exista la obligatoriedad de actuar; el ejercicio de un derecho, se refiere a las acciones que la ley autoriza, es facultativo, 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 (90). También el texto legal se refiere a esta causa de justificación en la fracción V del artículo 15 del Código Penal: "obrar en forma legítima en cumplimiento de un deber jurídico o en ejercicio de un derecho, siempre que exista necesidad racional del medio empleado para cumplir el deber o ejercer el derecho".

Nosotros creemos que es difícil que esta justificante se presente en nuestro delito estudio, puesto que pensamos que no existe ley alguna que permita o autorice la declaración de ingresos o

utilidades menores que las realmente obtenidas o las deducciones falsas en las declaraciones fiscales.

4.- CUMPLIMIENTO DE UN DEBER. Este se presentará cuando el agente está obligado a actuar contrariamente a derecho. El cumplimiento de un deber, capta las acciones que la ley manda, es preceptivo: el incumplimiento origina una sanción, lo que no se da en la abstención en el ejercicio de un derecho.

En el cumplimiento de un deber se da una colisión de dos deberes resolviéndose en favor del más categórico que es el deber exigido en la ley.

Consideramos de suma dificultad la operatividad de esta causa de justificación en nuestro delito estudio ya que no tenemos conocimiento de alguna ley que ordene la elaboración de deducciones falsas en las declaraciones fiscales o bien la declaración ante las autoridades fiscales de ingresos o utilidades menores que los obtenidos.

#### 5.- OBEDIENCIA JERARQUICA.

También esta justificante se encuentra prevista por el artículo 15 del Código Penal en la fracción VII: "obedecer a un superior legítimo en el orden jerárquico aún cuando su mandato constituya un delito, si esta circunstancia no es notoria ni se prueba que el acusado la conocía".

Gran parte de los tratadistas consultados, colocan a la obediencia jerárquica como una causa de inculpabilidad ya por error invencible o bien por la no exigibilidad de otra conducta.

Pavón Vasconcelos siguiendo la tesis de Forte Petit señala una hipótesis de obediencia jerárquica que clasifica como causa de justificación: cuando la orden es ilícita, conociendo o nó su -

licitud el inferior y con obligación de cumplirla, es decir, -- sin tener poder de inspección (91).

El maestro Ricardo Franco Guzmán, contempla esta causa de justificación como una forma de cumplimiento de un deber.

Nosotros pensamos que conforma una causa de justificación consistente en la obligatoriedad que tiene el inferior de obedecer al superior jerárquico, ya que aquél no tiene facultades revisoras sobre las órdenes de éste y de acuerdo con lo que la ley señala, debe existir una superioridad en el orden jerárquico por parte de quien da la orden y si ésta constituye un delito, no debe ser notorio ni probarse que el acusado la conocía.

En nuestro delito estudio pensamos que puede operar esta causa de justificación si consideramos el siguiente ejemplo: una empresa acaba de contratar a un individuo totalmente ajeno a ella, dándole la categoría de actuar como representante legal de la misma; la empresa, como persona moral que es, tiene obligaciones fiscales que cumplir tales como las declaraciones fiscales.

El dueño de la empresa o bien el socio mayoritario vislumbra la posibilidad de defraudar al fisco ordenando al representante legal la elaboración de las declaraciones de la empresa y al ser éste totalmente ajeno a lo que en ella sucedió antes de su llegada, accede y el dueño proporciona a este representante ingresos o utilidades a consignar en las declaraciones que están muy distantes de ser los verdaderos a los que la empresa obtuvo; o le proporciona documentos falsos para acreditar las deducciones. En su categoría de nuevo ingreso en la empresa el representante legal no tiene medio inmediato de conocer esta situación por lo que obedeciendo a su superior realiza una conducta prevista co-



no delito, no siendo éste notorio para el ejecutante.

En relación con este ejemplo, debemos recordar que nuestra ley en estudio prevé la situación de que si el causante que incurra en defraudación impositiva es una persona moral, se presume, salvo prueba en contrario, que las acciones fueron realizadas por las personas físicas que tienen a su cargo la representación legal de aquélla.

6.- IMPEDIMENTO LEGITIMO. Es otra causa de justificación también prevista por el Código Penal en el artículo 15 fracción VIII "contravenir lo dispuesto en una ley penal, dejando de hacer lo que manda, por un impedimento legítimo;".

Pavón Vasconcelos señala que la conducta en cuestión siempre será omisiva puesto que solamente las normas preceptivas o dispositivas imponen un deber jurídico de obrar y su violación -- consiste en una omisión, así cuando el impedimento deriva de -- una ley está legitimado.

Castellanos Tena lanza la advertencia de que el comportamiento siempre es omisivo y que emerge el principio del interés preponderante: "impide la actuación una norma de carácter superior, -- comparada con la que establece el deber de realizar la acción". En conclusión, podemos decir que el impedimento legítimo es la opción que tiene el agente para dejar de hacer lo que la ley le obliga; en nuestro caso, tratamos de una ley prohibitiva, por lo que deducimos que nuestro delito asume la forma de conducta de acción, es decir, la ley prohíbe la realización de una acción y por lo tanto no se admite en nuestro caso la inactividad, único medio por el que se puede presentar el impedimento legítimo, y por ello esta causa de justificación no se presenta.

## 9) LA CULPABILIDAD.

### a) CONCEPTO, DOCTRINA.

En páginas anteriores, al hablar de la clasificación de los delitos tomando como referencia a la culpabilidad, también se señaló a la misma como el elemento interno, o el elemento subjetivo, como diría el Doctor Ricardo Franco Guzmán: "cuando entramos al campo de lo que ha querido el sujeto con respecto al resultado" (92).

Aún cuando con posterioridad hablaremos de las doctrinas que al respecto se han formulado, podemos decir que el citado maestro se adhiere a la corriente normativista al decir que "el sujeto es culpable cuando se le puede reprochar el haber actuado en -- contra de la norma".

Guello Galón, al hablar de la culpabilidad refiere que una acción es culpable cuando por motivo de la relación psicológica -- entre ella y su autor puede "ponerse a cargo de éste y además -- serle reprochada". "Se reprocha al agente su conducta y se re-- prueba ésta porque no ha obrado conforme a su deber". "Puede de-- finirse como un juicio de reprobación por ejecución de un hecho contrario a lo mandado por la ley" (93).

Jiménez de Asúa, con tendencia normativista señala acerca de la culpabilidad que en un sentido amplio, puede ser ésta el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica (94).

Ignacio Villalobos prefiere definirla como "el desprecio del su-- jeto por el orden jurídico y por los mandatos y prohibiciones --

que tienden a constituirlo y conservarlo" y de igual forma seña la que el factor constitutivo de la culpabilidad es la voluntad del sujeto (95).

Por nuestra parte, y haciendo nuestro el pensamiento de Castellanos Tena y del Doctor Eduardo López Betancourt, preferimos definir a la culpabilidad como "el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con su acto" (96).

En relación a la culpabilidad, se han emitido básicamente dos teorías o doctrinas: la Psicologista y la Normativista.

**TEORIA PSICOLOGISTA:** Para ella la culpabilidad radica en un hecho de carácter psicológico, la valoración jurídica corresponde a la antijuridicidad ya supuesta; la esencia de la culpabilidad consiste en el proceso intelectual volitivo (o emocional) desarrollado en el autor, requiriéndose el análisis del psiquismo del agente para saber cual ha sido su actitud respecto al resultado objetivamente delictuoso, en otras palabras, la culpabilidad radica en la comprobación de la existencia de un nexo psíquico entre el sujeto y el resultado.

**TEORIA NORMATIVISTA:** Para ella una conducta es culpable si a un sujeto capaz que ha obrado con dolo o culpa, le puede exigir el orden normativo una conducta diferente a la desplegada; se fundamenta a la culpabilidad o juicio de reproche en la exigibilidad para los sujetos capaces de comportarse como la ley lo exige, es decir, el sujeto es culpable cuando se le puede reprochar el haber actuado contrariamente a lo establecido por la norma.

Castellanos Tena, menciona su adhesión a la teoría psicologista, ya que esta es la tendencia de la ley positiva, del Código

penal en el artículo 8o.

Dentro de la culpabilidad se dan dos formas, el dolo y la culpa, pero nuestro Código Penal también señala como forma de la culpabilidad la preterintención.

b) DOLO. ELEMENTOS. CLASES.

Eugenio Cuello Calón lo define como la voluntad consciente dirigida a la ejecución de un hecho que la ley prevé como delito --- (97).

Para Sebastián Soler existe dolo no únicamente cuando el resultado se ha querido, sino también cuando se tiene consciencia de la criminalidad de la acción y aún así, se ha realizado (98).

Se dá una conducta dolosa cuando el agente tiene la plena y absoluta intención de cometer el ilícito, es decir, en el actuar -consciente y voluntario dirigido a la producción de un resultado típico y antijurídico.

El dolo cuenta según Castellanos Tena con los siguientes elementos:

1.- Elemento Etico, identificado con la consciencia de que se --quebranta el deber; también podríamos denominarlo elemento intelectual.

2.- Elemento Emocional o Volitivo, que consiste en la voluntad de realizar el acto.

En nuestro delito estudio, es precisamente esta forma de culpabilidad la que se presenta, es decir, la defraudación impositiva en materia federal cometida ya sea por medio de la declaración de ingresos o utilidades menores a las realmente obtenidas,

o bien la inclusión de deducciones falsas en las declaraciones fiscales, reviste la forma eminentemente dolosa, puesto que si la declaración fiscal se está realizando, es porque se tiene -- plenamente el conocimiento de que élla constituye una obliga--- ción y que debe contener datos verídicos, ya sea referidos a -- los ingresos o utilidades obtenidos o a las deducciones realiza das, en el entendimiento de que si ello no se realiza, se está cometiendo un ilícito, quebrantándose un deber y teniendo la -- plena intención de defraudar al fisco, amén de que debemos en-- tender que nuestro delito es un tipo de fraude y el fraude es - emitentemente doloso.

El dolo, puede presentarse bajo diversas especies, y siguiendo la clasificación de Castellanos Tena existe:

1.- DOLO DIRECTO: Cuando el resultado coincide con el propósito del agente. Este tipo de dolo, consideramos es el que se presen ta en nuestro delito.

2.- DOLO INDIRECTO: Se dá cuando el agente actúa con la certeza de que causará otros resultados típicos penales, que no persigue directamente, pero aún sabiendo su segura producción actúa.

Consideramos que esta especie de dolo no se presenta en el deli to sujeto a examen.

3.- DOLO EVENTUAL: Se presenta cuando el agente desea un resulta do delictivo, previendo la posibilidad de que surjan otros que - no quiere, pero que acepta en caso de que se produzcan, es decir, manifiesta un total desprecio sobre el resultado. Tampoco, en -- nuestra opinión se presenta este tipo de dolo en el delito que - examinamos.

4.- DOLO INDETERMINADO: Se presenta cuando la finalidad del su-

jeto activo es imprecisa por tener solamente el ánimo genérico de delinquir. La finalidad de quien realiza la defraudación inpositiva es bien precisa, defraudar al fisco, por lo cual este tipo de dolo no se presenta en nuestro delito estudio.

c). LA CULPA. ELEMENTOS. CLASES.

Luis Jiménez de Asúa, se refiere a la culpa como la segunda -- forma de culpabilidad y en el sentido más clásico de ésta, --- "no es más que la ejecución de un acto que pudo y debió ser -- previsto y que por falta de previsión en el agente, produce un efecto dañoso", definición a la que posteriormente combina con la siguiente: "es la conducta del sujeto sin la representación de un resultado típico, o con la representación del evento, pe ro al mismo tiempo movido por la esperanza de que el resultado no se produzca", para obtener que, "existe culpa cuando se produce un resultado típicamente antijurídico por falta de previ sión del deber de conocer, no solo cuando ha faltado al autor la representación del resultado que sobrevendrá, sino también cuando la esperanza de que no sobrevenga ha sido fundamento de cisivo de las actividades del autor, que se producen sin que-- rer el resultado antijurídico y sin ratificarlo" (99).

Por su parte Eugenio Cuello Calón señala que existe culpa cuan do obrando sin intención y sin diligencia debida se causa un - resultado dañoso previsible y penado por la ley (100).

Castellanos Tena considera que existe culpa cuando una conduc- ta se realiza sin encaminar la voluntad a la producción de un resultado típico, el cual surge a pesar de ser previsible y --

evitable, por incurrir en negligencia o imprudencia o por no poner en práctica la cautela o precaución legalmente exigida. Este autor señala como elemento de la culpa:

- 1.- Una conducta humana, un actuar voluntario ya positivo o negativo.
- 2.- Que esta conducta se realice sin cautela o precaución exigida por el Estado.
- 3.- Los resultados del acto deben ser previsibles, evitables y tipificados penalmente.
- 4.- Una relación de causalidad entre la conducta y el resultado no querido.

En la exposición de motivos de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, se señala la posibilidad de la existencia de la culpa en la realización de cualquiera de las conductas que conforman la defraudación impositiva.

Nosotros nos inclinamos a pensar que la culpa, como forma de la culpabilidad si se presenta en nuestro delito estudio, aún cuando hemos mencionado que este delito es eminentemente doloso. En este orden de ideas, exponemos un ejemplo en el cual es posible la comisión de defraudación impositiva culposa, en referencia con la primera de las hipótesis que hemos venido manejando: declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores a las realmente obtenidas.

Así tenemos que un contribuyente que cuenta con alguna actividad que reportan para él ingresos o utilidades, está obligado a llevar un libro de contabilidad, donde registra lo mencionado así como sus egresos; al llegar el momento de realizar su declaración debe tener perfecto cuidado de no sufrir distrac-

ciones puesto que su actividad en ese momento requiere de todo su cuidado, cautela y pericia para realizar las operaciones matemáticas que le permitan consignar datos verdaderos; pero sin atender a lo citado el contribuyente sufre distracciones ya -- sea porque se encuentra funcionando algún aparato ruidoso o -- bien porque no cuente con la privacidad necesaria para no distraerse, y a consecuencia de esto omite alguna o varias cantidades obteniendo como resultado datos falsos acerca de sus ingresos, dato que consignará en su declaración fiscal; posteriormente procederá a realizar un pago disminuido defraudando con ello al fisco y menoscabando el patrimonio de la Federación resultado que era perfectamente previsible y evitable si hubiese obrado con cautela o con cuidado, y mismo resultado tipificado en la ley como delito existiendo relación de causalidad entre la conducta desplegada y el resultado obtenido. También en relación con la culpa existen diversas clases, a saber:

1.- CULPA CONSCIENTE, CON PREVISION O CON REPRESENTACION: El Agente ha previsto el resultado típico como posible pero no solamente no lo quiere, sino que abriga la esperanza de que no ocurrirá.

Basándonos en el ejemplo antes descrito, el contribuyente que ha hecho a toda prisa y sometido a todo tipo de distracciones su declaración fiscal sabiendo que al día siguiente deberá cubrir su pago por ser el último del plazo señalado para presentar las declaraciones fiscales, al realizarlas piensa que ojalá que los datos consignados sean los verdaderos, pues de no serlo, el patrimonio de la Federación se verá afectado, cosa que no debea el causante imprudente, y es más, confiando en su destre-



za, tiene la esperanza de que ello no se realizará.

2.- CULPA INCONSCIENTE, SIN PREVISION O SIN REPRESENTACION: Se presenta cuando no se prevé un resultado de naturaleza previsible, estando obligado a ello.

Retomando el ejemplo que en otras líneas expusimos, el contribuyente que realiza sin cuidado sus operaciones para obtener -- el total de sus ingresos o utilidades, y sometido a toda clase de distracciones que no cuidó de eliminar, confía en su habilidad para realizar tanto operaciones como sus declaraciones fiscales, consigna datos no verídicos, sin siquiera pensar, prever o representarse el resultado, el menoscabo de las arcas de la -- Federación, mismo resultado que era perfectamente previsible.

d) LA PRETERINTENCION.

Los delitos preterintencionales son reconocidos ampliamente -- por nuestro ordenamiento penal, entendiéndose por tales, aquellos delitos en los cuales se causa un resultado físico mayor -- al querido o aceptado, si aquél se produce por imprudencia.

Castellanos Tena señala que el resultado típico sobrepasa la -- intención del sujeto en los delitos preterintencionales.

El Doctor Eduardo López Betancourt prefiere utilizar la expresión de delitos preterintencionales o con exceso en el fin, -- en donde la conducta dolosa se vuelve culposa.

Pensamos que esta forma de culpabilidad no se presenta en nuestro delito estudio.

e) LA INCULPABILIDAD. CAUSAS.

Para evitar las tautologías en relación con este concepto, procederemos a retomar la opinión del maestro Castellanos Tena: "para que un sujeto sea culpable, según se ha dicho, precisa en su conducta la intervención del conocimiento y de la voluntad, por tanto, la inculpabilidad debe referirse a esos dos elementos: intelectual y volitivo " (101).

( Antes de continuar con esta exposición, creemos conveniente regresar por un momento a los elementos de la culpabilidad: conocimiento y voluntad, en especial a ésta última, la voluntad, con respecto al dolo y a la culpa.

En cuanto al dolo, Pavón Vasconcelos señala que al hablarse de conducta también se alude a la voluntad, la que consiste en un querer realizar la acción o la omisión, o bien, la voluntad de no inhibir el movimiento corporal o la inactividad. La voluntad en el dolo sobrepasa el ámbito de la conducta para abarcar el resultado, es decir, consiste en querer el resultado.

Por cuanto a la culpa se refiere, el mismo tratadista señala como un elemento de ella a la ausencia de la voluntad del resultado (102).)

Entre las causas de inculpabilidad, nos referiremos a las denominadas: error de hecho esencial e invencible, temor fundado, y la no exhibibilidad de otra conducta.

1.- ERROR DE HECHO ESENCIAL E INVENCIBLE; Al hablar del error -- los tratadistas también consideran necesario hablar de la ignorancia. La nota común entre ellos consiste en que la ignorancia-

es el desconocimiento total de un hecho, en cambio el error es el falso conocimiento de un hecho, de la verdad, en él si existe el conocimiento pero es equivocado.

Para el maestro Castellanos Tena tanto el error como la ignorancia pueden constituir causas de inculpabilidad al producir en el agente un desconocimiento o conocimiento equivocado de la antijuridicidad de su conducta (103), mientras que para Pavón Vasconcelos, para efectos de derecho los conceptos se identifican (104).

La mayoría de los autores establece la división entre error de hecho y de derecho, y también dividen el error de hecho en esencial y accidental y asimismo, el error esencial en vencible e invencible.

Atendiendo al pensamiento del multicitado maestro Castellanos Tena, podemos mencionar que el error de derecho no produce inculpabilidad puesto que la ignorancia de la ley a nadie beneficia, pero nuestro Código Penal en su artículo 59 bis concede una categoría de atenuante al error de derecho.

Por cuanto hace al error de hecho, para que sea una causa de inculpabilidad, debe ser esencial e invencible. En principio podríamos señalar que el error de hecho esencial e invencible consiste en el falso conocimiento o en el conocimiento equivoco de algo que recae sobre el objeto fundamental y básico a conocer, sin que el sujeto pueda evitarlo, y trasladando este concepto al ámbito penal, podríamos retomar el vertido por Vannini, y plasmado en la obra de Castellanos Tena: "error esencial, nos dice Vannini, es el que recayendo sobre un extremo esencial del delito, impide al agente conocer, advertir la relación del

hecho realizado con el hecho formulado en forma abstracta en el precepto penal" (104 bis).

Nuestro ordenamiento positivo, el Código Penal, recoge esta -- causa de inculpabilidad en la fracción IX del artículo 15: "-- realizar la acción o la omisión bajo un error invencible respecto de alguno de los elementos esenciales que integran la -- descripción legal, o que por el mismo error estime el sujeto -- activo que es lícita su conducta".

Con relación a esta reforma el maestro Castellanos Tena señala que doctrinariamente se habla de un error de tipo y error de -- prohibición.

El error de tipo puede recaer sobre un elemento constitutivo -- del tipo penal y a él se refiere la primera parte de la fracción IX del artículo 15 del Código Penal antes mencionado.

El error de prohibición también llamado de licitud o permisión se presenta cuando el agente, sabiendo que actúa típicamente -- cree hacerlo protegido por una justificante, es decir, el sujeto piensa que es lícito su comportamiento, a este tipo de error, se refiere la segunda parte de la fracción IX del artículo 15 -- del Código Penal.

El maestro Castellanos Tena finaliza su referencia a esta causa de inculpabilidad citando los comentarios del maestro Pavón Vasconcelos acerca del error de tipo y de prohibición considerando personalmente que es conveniente hablar de lo relativo al error de prohibición, licitud o permisión, a la cual Pavón Vasconcelos considera que la utilizan para referirse al error de derecho; así pues se señala que este error comprende:

a) Error invencible por estimarse que el hecho típico ejecutado

no está prohibido; éste no constituye una eximente de responsabilidad, pero a él se dá un tratamiento de atenuante en el artículo 59 bis del Código Penal.

b) Error invencible al considerar el hecho en general prohibido, justificado por una circunstancia que en realidad no tiene eficacia, en el caso particular. Este sí se considera como eximente por el ordenamiento penal.

c) Error invencible por creer que el hecho, si bien prohibido, en el caso está amparado por una causa de justificación. También es causa de eximente.

En nuestro delito estudio, consideramos de remota presencia el error de hecho esencial e invencible como causa de inculpabilidad.

2.- EL TEMOR FUNDADO: Tanto Castellanos Tena como Pavón Vasconcelos se refieren a esta causa de inculpabilidad; el primero de ellos la considera como causa de inculpabilidad, mientras que el segundo la engloba dentro de la no exigibilidad de otra conducta, pero ambos coinciden en fundamentarla en la coacción de la voluntad del agente; agrega Castellanos Tena que es "una causa de inculpabilidad por coacción sobre la voluntad del agente 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 seria amenaza" (105); continuando con las ideas de Castellanos Tena este cita en su obra a Octavio Vejar Vázquez quien señala que el temor fundado y el temor en general va de afuera hacia adentro, puesto que obedece a una causa externa y que asimismo puede haber temor sin miedo, siendo el proceso de reacción consciente.

esta causa de inculpabilidad también está regulada en el Código Penal en el artículo 15 fracción VI: "obrar en virtud de -- miedo grave o temor fundado e irresistible de un mal inminente y grave en bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que no exista otro medio practicable y menos perjudicial al alcance -- del agente;".

En nuestro delito estudio, consideramos que si se puede presentar esta causa de inculpabilidad y aún cuando nuestro ejemplo pudiera resultar un tanto cuanto inverosímil, no consideramos que esté muy lejos de la realidad.

En este orden de ideas es indudable que vivimos en un mundo de competencia donde sigue predominando la ley del más fuerte; -- así tenemos el caso de dos comerciantes dueños cada uno de una gran empresa entre las cuales, una de ellas comienza a tener -- una gran prosperidad gracias al genio de su dueño; el otro comerciante, no ha encontrado la forma de perjudicar a su contrincante mas que retirándolo de la competencia. Habiendo considerado la posibilidad de un homicidio así como los riesgos que para él implicaría la comisión de ese delito decide quitarlo del panorama por medio de su reclusión en algún lado por un tiempo, -- mismo que aprovechará el agente para hacerse de la clientela -- del comerciante próspero.

Después de idear un plan decide perjudicarlo por medio de la -- vía penal fiscal utilizando la coacción de la voluntad de su -- contrincante ya que después de averiguar sus actividades, sabe que su hijo trabaja unas horas al día con el padre y como coincidencia está vigente el período de realización de declaraciones fiscales; siendo del conocimiento del agente el horario de su rival, decide sorprender en la oficina al hijo del comercian

secuestrándolo para posteriormente avisar al padre que si no realiza lo que le ordenará, su hijo sufrirá un daño, resultando que la orden es la consideración en la declaración fiscal de ingresos mucho menores de los que la próspera empresa registró, lo anterior, con la intención de posteriormente provocar de alguna forma que las autoridades fiscales se enteren de este hecho e inicien el procedimiento en contra del defraudador del fisco.

Consideramos aquí que si bien el agente actuó con conocimiento de que lo que realizaba era ilícito y a pesar de que su voluntad fue coaccionada, esta no deja de ser voluntad, y siguiendo las ideas expresadas por Castellanos Tena la voluntad no se encuentra anulada, sino que el agente conservó la facultad de juicio y de decisión.

3.- LA NO EXIGIBILIDAD DE OTRA CONDUCTA: Esta causa de inculpa**bilidad**, ha sido tratada por algunos autores como género de -- otras especies como el temor fundado, o la obediencia jerárquica.

Jiménez de Asúa encuentra el fundamento de la no exigibilidad de otra conducta en la teoría normativa de la culpabilidad, ya que si culpabilidad es reprochabilidad, en esta causa de inculpabilidad, no se puede reprochar al agente el haber actuado -- contrariamente al derecho, puesto que no se le puede exigir -- heroísmo.

En la obra consultada de Jiménez de Asúa, el maestro español -- al tratar el capítulo de causas de justificación, concretamente del estado de necesidad, dice de él que solamente opera como causa de justificación en el caso de colisión entre bienes jurídicos de desigual valor, siempre que se haya salvado el de

mayor valía; también se trata la cuestión de la colisión entre bienes de igual valor, mencionándose que en este caso no operaría la causa de justificación llamada estado de necesidad, sino una de inculpabilidad: la no exigibilidad de otra conducta (109).

El maestro Celestino Porte Petit al hablar de estado de necesidad, habla de tres casos:

a) Cuando el bien sacrificado es de menor entidad que el salvado, se está ante una causa de justificación llamada estado de necesidad.

b) Cuando el bien sacrificado sea de igual valor que el salvado, se estará ante una causa de inculpabilidad, puesto que aún cuando la conducta es antijurídica, no le es reprochable al agente (teoría normativa de la culpabilidad).

c) Cuando el bien sacrificado es de mayor valor que el salvado, se estará ante una conducta delictiva (110).

Tomando en consideración lo expuesto, pensamos que la no exigibilidad de otra conducta como causa de inculpabilidad en nuestro delito estudio no es factible de presentarse.

4.- ENCUBRIMIENTO DE PARIENTES: Castellanos Tena señala que antes de reformarse el Código Penal en su artículo 15 fracción IX, ahora derogada, se consideraba esta cuestión como eximente de responsabilidad.

Jiménez de Asúa la ubica dentro de la no exigibilidad de otra conducta (111), así como Pavón Vasconcelos (antes de la reforma mencionada) (112).

Castellanos Tena considera que de acuerdo a la reforma citada podría quedar considerado este aspecto tal y como lo trata el



artículo 400 del Código Penal como una excusa absolutoria: ---  
"... No se aplicará la pena prevista en este artículo en los -  
casos de las fracciones III, en lo referente al ocultamiento -  
del infractor y IV cuando se trate de:

- a) Los ascendientes y descendientes consanguíneos o afines.
- b) El cónyuge, la concubina, el concubinario 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 derivados de motivos nobles".

Si tomamos en cuenta que las excusas absolutorias son el elemento negativo de la punibilidad, el caso de encubrimiento de parientes y allegados tal como está tratado por el Código Penal - vigente, efectivamente constituye una excusa absolutoria, considerando además que "hemos de tomar la Ley Positiva como dogma"- (113).

De esta manera y como excusa absolutoria el encubrimiento de parientes y allegados se puede presentar en nuestro delito estudio.

#### H) CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD.

Este aspecto que nos ocupa ha sido definido de diferentes maneras; para Castellanos Tena no constituyen un elemento esencial del delito y que si están contenidas en la descripción penal - se tratará de un carácter del tipo, y si faltan serán requisitos ocasionales, accesorios o fortuitos, señalando además que son:

"aquellas exigencias ocasionalmente establecidas por el legislador para que la pena tenga aplicación" (114).

Para Jiménez de Asúa, las más genuinas condiciones objetivas de punibilidad son los presupuestos procesales y señala que cuando la conducta concreta carece de la condición objetiva de punibilidad, es obvio que no puede castigarse, pero subsanado el presupuesto procesal ausente, se puede reproducir la acción contra el responsable (115).

Eugenio Cuello Calón señala que en forma general para que un hecho se considere delito, bastará con que sea antijurídico, típico, imputable a intención o negligencia, pero en ocasiones, la ley exige la concurrencia de determinadas circunstancias ajenas o exteriores al delito, e independientes de la voluntad del agente, llamando a éstas, condiciones objetivas de punibilidad, indicando además que debe tenerse en cuenta que la culpabilidad del agente se refiere al hecho en cuestión y que el hecho no es punible mientras no se realice la condición de punibilidad; este autor considera a la denuncia o querrela de la persona ofendida o de su representante legal como condición de punibilidad (116).

El maestro Guillermo Colín Sánchez, trata también las cuestiones objetivas de punibilidad acerca de las cuales señala que se identifican con las cuestiones prejudiciales y con los requisitos de procedibilidad, definiendo a las primeras como: "cuestiones de derecho cuya resolución se presenta como antecedente lógico y jurídico de la de Derecho Penal, objeto del proceso y -- que versan sobre una relación jurídica de naturaleza particular controvertida" (117). Continúa el citado maestro diciendo que -

en el fondo se trata de una misma cuestión y que quienes hablan de condiciones objetivas de punibilidad lo hacen desde el aspecto general del Derecho Penal, y los que hablan de cuestiones -- prejudiciales contemplan el problema desde el punto de vista -- procesal y que los requisitos de procedibilidad son condiciones que legalmente deben satisfacerse para proceder en contra de -- quien ha transgredido una norma de Derecho Penal.

El Doctor Eduardo López Betancourt prefiere referirse a ellas, -- como aquellos requisitos de orden generalmente procesal que son indispensables para la comisión del ilícito.

Si consideramos los dos últimos criterios vertidos, el del maestro Colín Sánchez y el del Doctor López Betancourt, podemos -- señalar que si nuestro delito requiere la declaración de las au -- toridades de que a su juicio se ha cometido la defraudación im -- positiva, y si hemos considerado nuestro delito como un delito de querrela, es obvio que se presentará ésta como condición ob -- jetiva de punibilidad.

## I) LA PUNIBILIDAD.

### a) CONCEPTO.

Al hablar de la punibilidad, surgen básicamente dos corrientes, la que considera a la punibilidad como elemento del delito, y -- la que lo considera como una consecuencia.

Nosotros desde un principio, hemos manifestado que el delito, -- amén que la definición que establece el Código Penal en el artículo 7o., misma que según palabras de alguno de nuestros --

maestros " nada enseña a los doctos y poco aclara a los profanos", es desde el punto de vista dogmático una conducta, antijurídica, típica, culpable y punible, manifestándonos seguidores de la corriente pentatómica del delito, y por ende, considerando a la punibilidad, como elemento del mismo.

No siendo el fin primordial del presente tratadajo el establecer cual de las dos corrientes es la más acertada, o el demostrar nuestra postura pentatómica, plasmaremos algunos criterios que nos han servido de base para llegar a aceptar la postura pentatómica, de manera somera, así como las concepciones del Maestro Fernando Castellanos Tena, quien no opina igual que nosotros.

El maestro Luis Jiménez de Asúa al tratar el tema de la unidad de lo antijurídico, de lo injusto culpable, señala que las consecuencias pueden ser indemnizaciones civiles o penas, surgiendo en este último caso el delito. Textualmente Jiménez de Asúa señala que: " en último término, lo que caracteriza al delito, es ser punible. Por ende, la punibilidad es el carácter específico del crimen. Solo es delito el hecho humano que al describirse en la ley recibe una pena" (118). Continúa Jiménez de Asúa refiriéndose tanto a la antijuridicidad como a la culpabilidad, acerca de los cuales dice que no son elementos exclusivos o específicos del delito sino que son propios del injusto, ya que en Derecho Civil también existe acción antijurídica y culpable y buscando la última diferencia indica que los lógicos señalan como tales al tipo y a la penalidad. Para él, ambos caracteres son específicos del delito: la antijuridicidad y la culpabilidad son el género próximo " la penalidad constituye en el acto de-

lictivo su " última diferencia" (119).

Por otra parte, Abdón Hernández Asparza realiza el siguiente razonamiento: " Si se establece un paralelismo entre el delito y un contrato, se verá que todo acto es una conducta humana, típica será toda hipótesis prevista en la ley, antijurídica, será todo lo que viola el derecho, sea forma o contrato, tan imputables es el incumplimiento doloso de un contrato como un homicidio calificado, pero solo es delito la conducta que al tipificarse, recibe una pena"(120).

Cuello Calón decide expresarse así: " El delito es la acción punible. La Punibilidad es una de sus características más destacadas. Como ya vimos, para que una acción constituya delito, además de los requisitos de antijuridicidad, tipicidad y culpabilidad, debe reunir el de punibilidad, siendo éste, de todos ellos, el de mayor relieve penal. Una acción puede ser antijurídica y culpable, y sin embargo, no ser delictuosa, podrá v.gr., constituir una infracción de carácter civil o administrativo, más que para que --- constituya un hecho delictuoso, un delito, es preciso que se su ejecución se halle conminada por la ley con una pena, que sea punible. Por tanto realmente la punibilidad no es más que un elemento de la tipicidad, pues el hecho de estar la acción conminada con una pena, constituye un elemento del tipo delictivo" (121).

Otro gran autor, Edmund Mezger se refiere al delito como el hecho punible, al cual define como el conjunto de los presupuestos de la pena, es una acción típicamente antijurídica, personalmente imputable y conminada con una pena, asimismo, señala como indiscutible que la esencia del hecho punible puede determinarse en forma nítida y exhaustiva solo si se tiene en cuenta las con-

secuencias jurídicas del mismo, esto es, la pena (122).

Por último citaremos el pensamiento del maestro Pavón Vasconce los quien entiende por punibilidad "la amenaza de pena que el Estado asocia a la violación de los deberes confirmados en las normas jurídicas, dictadas para garantizar la permanencia del orden social" (123).

Este último tratadista, adhiriéndose al señalamiento del artículo 7o. del Código Penal sobre el cual se pretende hacer -- dogmática, señala al delito como acto u omisión que sancionan las leyes penales, misma definición de la cual ya se ha manifestado que resulta incompleta por no referirse a otros elementos del delito, pero la misma señala como carácter fundamental y específico del delito que lo separa de otras infracciones -- sancionables.

También se refiere a los elementos antijuridicidad y culpabilidad como elementos no exclusivos del delito, ya que no existe -- una antijuridicidad especialmente penal y entendiéndose en derecho como un orden coactivo se plantea la diferencia entre las -- normas de derecho penal y las de otros derechos y no siendo lo jurídico ni lo culpable las notas distintivas, sólo dos características diferencian la norma penal de otras, la tipicidad y -- la punibilidad. Asimismo, alude al concepto pena al que al --- igual que Mezger califica como una consecuencia del delito, pero establece la necesidad de no confundir estos dos tipos de -- conceptos: pena y punibilidad negando terminantemente la existencia de delitos no punibles (124).

Tomando en consideración la corriente contraria ilustraremos -- la misma con el pensamiento del maestro Castellanos Tena quien

dice que "la punibilidad consiste en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta" o bien, --- "es punible una conducta cuando por su naturaleza amerita ser penada" (125), pero no puede dejar de mencionarse que este autor señala que el Estado reacciona más enérgicamente en materia penal que tratándose de infracciones de otro tipo, "obra drásticamente al conminar la ejecución de determinados comportamientos con la aplicación de las penas" (126).

Así pues, consideramos a la punibilidad como la amenaza de aplicación de una pena en concreto a quien comete el acto delictivo estableciéndose una diferencia entre élla y la pena la cual, en sentido amplio abarca todas las consecuencias jurídico-penales del hecho punible, las consecuencias reguladas por el Derecho Penal, no constituyendo una pena las indemnizaciones tratadas en el Código Civil, pero sí las medidas de seguridad y corrección, asimismo, la pena en sentido estricto es la imposición de un mal proporcionado al hecho, una retribución por el mal cometido, según palabras de Cuello Calón.

Así pues, aceptamos totalmente que la pena es una consecuencia del delito y que no se identifica con la punibilidad.

En nuestro delito estudio, se manifiesta esta amenaza de aplicación de una pena en el artículo 2o. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal el cual señala que "el delito de defraudación impositiva se sancionará...", señalando de igual forma este artículo la pena aplicable a quien cometa el ilícito, estableciéndose dos tipos de penas acordes al monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar dentro de un mis

no ejercicio fiscal: si es inferior a cincuenta mil pesos la -- sanción consistirá en prisión de tres meses a dos años; si exce de de cincuenta mil pesos la sanción será de dos a nueve años - de prisión; en caso de que no pueda determinarse la cantidad, - la pena será de tres meses a nueve años de prisión.

La ley mencionada señala algunas sanciones complementarias ta-- les como: la suspensión de uno a cinco años o inhabilitación de definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o activi-- dad de la que emanen los créditos tributarios defraudados, de-- jándose la aplicación de estas sanciones complementarias al cri-- terio del juzgador, según el artículo 4o.

El artículo 5o. de la ley supracitada, indica que las sanciones tratadas se aplicarán sin perjuicio de las que indiquen las le-- yes fiscales; previene también en el artículo 6o., que no habrá lugar a la reparación del daño, ya que las autoridades adminis-- trativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivos los impuestos eludidos así como las sanciones administrativas co-- rrespondientes.

#### b) EXCUSAS ABSOLUTORIAS.

Siguiendo el orden establecido, el aspecto negativo de la puni-- bilidad se integra con las excusas absolutorias. Francisco Pa-- vón Vasconcelos citando a Jiménez de Asúa define a las excusas absolutorias como: "...causas de impunidad o excusas absoluto-- rias las que hacen que un acto típico, antijurídico, imputable a un autor y culpable no se le asocie pena alguna por razones de utilidad pública" (127).



para Castellanos Tena "son aquellas causas que dejando subsistente el carácter delictivo de la conducta o hecho impiden la aplicación de la pena" (128).

El Doctor Ricardo Franco Guzmán se refiere a las excusas absolutorias como "aquellas situaciones en las que por razones de política criminal la ley considera pertinente no aplicar la pena concreta, en decir, la punibilidad existe, pero en concreto, la pena no se aplica" (129).

Nuestro delito estudio, no contempla ninguna excusa absolutoria, antes bien debemos recordar que en la exposición de motivos de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, lo que contempla el artículo 9o. es un caso de perdón legal: "no serán aplicables las sanciones establecidas en esta ley, si antes de que las autoridades fiscales tengan conocimiento de los hechos constitutivos de defraudación impositiva se pagan los impuestos que se pretendieron defraudar", a lo cual, podríamos solamente emitir nuestra modesta opinión, acerca de la redacción de este artículo, puesto que si se habla de un caso de --perdón legal, carece de técnica al decir: "no serán aplicables las sanciones establecidas en esta ley....".

#### J) CONCURSO DE DELITOS.

##### a) CONCEPTO.

Una vez que hemos analizado cada uno de los elementos del delito tanto en su aspecto positivo como negativo, es necesario que abordemos algunas situaciones que se presentan en relación con

los delitos.

Así pues, la primera de estas situaciones es la denominada concurso de delitos. Antes de abordarla, no podemos dejar de mencionar la inconformidad del Doctor Ricardo Franco Guzmán ante esta denominación: concurso, puesto que para él no está concurriendo nada en el sentido de un evento del cual debe salir un triunfador; pero desgraciada o afortunadamente la doctrina así lo denomina y nosotros de esta manera lo trataremos: concurso o concurrencia de delitos.

Según Fernando Castellanos Tena, "en ocasiones, el mismo sujeto es autor de varios delitos, de infracciones penales," a tal situación se le dá el nombre de concurso, porque concurren varias conductas delictivas (130).

El concurso de delitos puede darse de dos formas: concurso --- ideal o formal y concurso material o real.

#### b) CONCURSO IDEAL O FORMAL.

Este concurso de delitos, se dá cuando con una sólo conducta - se infringen varias disposiciones penales; Castellanos Tena se refiere a él como unidad de acción y pluralidad de resultados. El Código Penal alude a esta figura en su artículo 18: "existe concurso ideal cuando con una sólo conducta se cometen varios delitos".

En nuestro delito estudio, consideramos muy factible de presentarse el concurso ideal, es decir, que con una sólo conducta, - se produzcan varios ilícitos penales.

Pongamos un ejemplo: se trata de una empresa más o menos pró-

pera, misma que cuenta con la obligación fiscal de declarar tan to sus ingresos como sus utilidades y de pagar impuestos; den-- tro de esa empresa se encuentra un grupo de personas que tienen a su cargo la representación legal de la misma y entre sus fun-- ciones también se encuentra la de realizar las declaraciones -- fiscales, ya sea conjunta o individualmente.

Un miembro de este grupo, deseando obtener mayores ingresos a - los fijados por su sueldo, decide realizar la declaración fis-- cal y con una actitud sumamente dolosa, defraudar al fisco con-- signando ingresos o utilidades menores a las realmente obteni-- das para lograr un cálculo disminuido del impuesto a pagar y -- quedarse con la diferencia.

Realiza su plan estampando finalmente en la declaración fiscal la firma de otro miembro del grupo de representantes legales, - con la intención de que si su maniobra se descubre se culpe a - otra persona.

Este ejemplo es continente de la comisión de defraudación impo-- sitiva en materia federal, así como de falsificación de documen-- tos, con una sólo conducta: se da la unidad de acción y plura-- lidad de resultado.

### c) CONCURSO MATERIAL O REAL.

Continuamos utilizando el pensamiento de Castellanos Tena para definir este tipo de concurso: "si un sujeto comete varios deli-- tos mediante actuaciones independientes, sin haber recaído una sentencia por alguno de ellos, se estará ante el llamado concur-- so material o real, el cual se configura lo mismo tratándose de

infracciones semejantes que con relación a diversos tipos" (131). Este mismo maestro también lo expresa como pluralidad de acciones y de resultados.

También en nuestro delito estudio se presenta este tipo de concurso y siguiendo el pensamiento antes expresado en relación a - que este concurso se da aún tratándose de delitos semejantes, la defraudación impositiva se puede cometer por el agente, no sólo declarando ingresos o utilidades menores a las que realmente obtuvo, sino también por medio de deducciones falsas, y en relación con estas últimas, pudiera suceder que también recurra a la falsificación de documentos ya públicos o privados para acreditar tales deducciones, por ejemplo formas de donativos diversos, recibos de gastos médicos, hospitalarios o bien de defunción. Siguiendo con este concurso, no podemos finalizar sin mencionar que en nuestro Código Penal en su artículo 18 también contempla su existencia: existe, cuando con pluralidad de conductas se cometen varios delitos.

#### K) LA TENTATIVA.

Consiste este aspecto otra situación del derecho penal merecedora de ser mencionada teniendo una importante relación con lo que se conoce con el nombre de Vida del Delito o *Iter Criminis*, acerca del cual no profundizaremos, en la inteligencia de que no es el objeto de nuestro estudio.

Regresando a la tentativa, y con ánimo de no canzar al lector -- con infinidad de definiciones, trataremos de exponer un resumen de la cátedra del Doctor Ricardo Franco Guzmán acerca de la mis-

na.

Hablando de tentativa existen dos tipos o clases de élla: la tentativa punible y la tentativa no punible. Dentro de la tentativa punible se presenta la tentativa acabada y la tentativa inacabada; por cuanto hace a la tentativa no punible se presenta el arrepentimiento y el desistimiento.

Siendo para nosotros de más interés la tentativa punible nos concretaremos en élla.

LA TENTATIVA ACABADA, se presenta cuando el sujeto realiza todos los actos de ejecución del delito, y éste no se consuma -- por causas ajenas a la voluntad del sujeto.

LA TENTATIVA INACABADA, se presenta cuando el sujeto ha realizado todos los actos de ejecución menos uno, el último o más importante, el cual consumaría el delito y ello debido a causas -- ajenas a la voluntad del sujeto (132).

Nosotros consideramos que los dos tipos de tentativa punible -- mencionados pueden presentarse en nuestro delito estudio.

Como un ejemplo de la tentativa acabada expondremos el siguiente: un contribuyente decide dolosamente cometer la defraudación impositiva en materia federal, y para ello recurre a la consignación de ingresos o utilidades menores a los que realmente obtuvo así como las deducciones falsas, recurriendo a la falsificación de documentos que en un momento dado pudieran acreditar dichas deducciones; una vez terminada la forma de declaración fiscal la presenta en la oficina de la Secretaría de Hacienda -- correspondiente pretendiendo pasarse de listo presentándola en la Oficina de asesoría fiscal para someter a consideración de los asesores el correcto llenado de la forma, pretendiendo con --

ello discipar algún indicio que delatara su conducta, no contando con que estos asesores logran percatarse de que las deducciones no son confiables, poniendo esto en conocimiento de alguna autoridad hacendaria, no logrando el agente su objetivo, aún habiendo realizado todos los actos necesarios para la consumación del ilícito y por una causa ajena a él, la defraudación no llegó a cometerse.

En relación con la tentativa inacabada podemos citar el caso de un sujeto que tiene acceso relativamente fácil a documentos que pudieran ser utilizados para acreditar un gasto autorizado como deducción fiscal y que a su vez este sujeto cuenta con la obligación de realizar declaraciones fiscales y de pagar impuestos. Pensando este individuo en llevar a cabo una defraudación impositiva, en materia federal por medio de deducciones falsas, decide apoderarse de uno o varios de los documentos antes mencionados no contando con la existencia de un testigo de ese hecho, el cual lo pondrá al descubierto al acusarlo con alguna autoridad, quien ya en conocimiento de la sustracción del documento realiza sus investigaciones comprobando la situación y denunciando el hecho, por lo cual el agente es sorprendido al realizar su declaración fiscal intentando hacer uso de los documentos robados para acreditar sus deducciones falsas.

En este caso se presenta la realización de los primeros actos de la comisión del ilícito no pudiendo culminarse el mismo por causas ajenas a la voluntad del sujeto activo del ilícito que hemos venido analizando.

**L) LA PARTICIPACION.**

Existen delitos, que por su naturaleza, requieren una pluralidad de sujetos al realizarse, aún cuando la mayor parte de los delitos son resultado de la actividad ya positiva o negativa de sólo una persona, "sin embargo, en la práctica, dos o más hombres con juntamente realizan un mismo delito; es entonces cuando se habla de la participación. Consiste en la voluntaria cooperación de va rios individuos en la realización de un delito, sin que el tipo requiera esa pluralidad" (133).

Existen diversos grados de participación de personas en la comisión de los ilícitos penales; nuestro ordenamiento positivo los contempla en el artículo 13, el cual, a juicio del multicitado - maestro Castellanos Tena, "mejora considerablemente la sistemática en torno a la autoría y participación en el delito, y, sobre todo, pretende agotar todas las posibles formas de responsabilidad penal" (134).

El artículo 13 del Código Penal señala "son responsables del delito:

- I.- Los que acuerden o preparen su realización;
- II.- Los que los realicen por sí;
- III.- Los que los realicen conjuntamente;
- IV.- Los que los lleven a cabo sirviéndose de otros;
- V.- Los que determinen intencionalmente a otros a cometerlos;
- VI.- Los que intencionalmente presten ayuda o auxilien a otro - para su comisión;
- VII.- Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente en cumplimiento a una promesa anterior al delito y,

**Fracción VIII.-** Los que intervengan con otros a su comisión, -- aunque no conste quien de ellos produjo el resultado.

Castellanos Tena al analizar este precepto manifiesta lo siguiente:

En cada una de las diversas fracciones se habla de los diversos grados de participación en los delitos, así en la fracción:

I.- Se habla de los autores intelectuales; idean los delitos.

II.- Se trata del autor material; es el que pone en movimiento - el verbo núcleo del tipo delictivo.

III.- Se habla de los coautores, de los que realizan el ilícito conjuntamente.

IV.- Se habla de la autoría mediata, es responsable el que delin que por medio de otro que sirve de instrumento.

V.- Contempla la hipótesis de inducción o instigación como autoría intelectual.

VI.- Se habla de la complicidad, los que auxilian a la comisión de un delito, siendo indispensable el conocimiento de que se --- está realizando un delito y que se haya acordado su participa--- ción antes de la realización del mismo.

VII.- Recoge la forma de participación del encubrimiento, de los que ayudan o colaboran con los autores y cómplices por acuerdo - posterior a la realización de un delito.

VIII.- Trata de los casos de responsabilidad correspectiva ante la incertidumbre del autor material.

En los ejemplos que hemos mencionado en el presente estudio, se ha contemplado diversas formas de participación.



A nuestro modo de ver, todos los grados de participación podrían resumirse en los siguientes: autor o autores, cómplice o cómplices y encubridor o encubridores.

M).- EL DELITO PERMANENTE O CONTINUO Y SU PUNIBILIDAD.

En la exposición de motivos de la ley continente de nuestro delito estudio, se contempla el problema consistente en la posibilidad de que un mismo sujeto, cometa el delito de defraudación impositiva en diversas de las formas contenidas en el artículo -- lo. de la citada ley; además, de esta situación, también se presenta el hecho de que la defraudación impositiva puede presentarse respecto de varios impuestos.

El problema es de ardua solución la cual es dada por la misma -- ley en su artículo 3o. inspirándose la misma en la doctrina del delito continuo es decir, de aquel que prolonga su ilicitud en -- el tiempo, señalando la ley que la estimación del monto defraudado atenderá a lo que se defraudó o se pretendió defraudar durante un ejercicio fiscal, independientemente de que la conducta inculpa en una o varias de las formas consignadas en el artículo -- lo. y de que hayan recaído sobre uno o diferentes impuestos.

NOTAS.

- 1.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982,  
pág. 29.
- 2.- GRISPIGNI FELIPE.  
"Diritto Penale Italiano. I. p. 5. 19a.. ed., Milano 1947.  
citado por Pavón Vasconcelos Francisco.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982,  
pág. 29.
- 3.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.  
"El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático".  
Ediciones Botas. México 1962,  
pág. 73.
- 4.- JIMENEZ HUERTA MARIANO.  
"Derecho Penal Mexicano". Tomo I.  
"Introducción al Estudio de las Figuras Típicas".  
Cuarta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1983,  
pág. 9.
- 5.- CARRANCA Y TRUJILLO RAUL.  
"Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Decimoquinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986.  
pág. 222.
- 6.- CARRANCA Y TRUJILLO RAUL.  
"Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Decimoquinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986.  
pág. 233.

- 7.- PORTE PETIT CANDAUDAP CELESTINO.  
citado por Hernández Esparta Abdón.  
"El Delito de Defraudación Fiscal . Estudio Dogmático".  
Ediciones Botas. México 1962,  
pág. 73.
- 8.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Decimoquinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1981,  
pág. 125.
- 9.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Decimo Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1981,  
pág. 125.
- 10.-CASTELLANO TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Decimoquinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1981,  
págs. 125 a 133.
- 11.-PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982,  
pags. 157, 158 y 159.
- 12.-CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigésimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
págs. 217 y 218.
- 13.-HERNANDEZ ESPARZA ABDON.  
"El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático".  
Ediciones Botas. México, 1962,  
pág. 108.

- 14.- PORTE PETIT CANDAUDAP CELESTINO.  
"Dogmática sobre los Delitos Contra la Vida y la Salud Personal".  
Editorial Jurídica Mexicana. México 1966,  
pág. 31.
- 15.- CARRANCA Y TRUJILLO RAUL.  
"Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Decimoquinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
págs. 430 y 431.
- 16.- DE PINA RAFAEL Y DE PINA VARA RAFAEL.  
"Diccionario de Derecho".  
Décima Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1981,  
pág. 293.
- 17.- CARRANCA Y TRUJILLO RAUL.  
"Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Decimoquinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág.
- 18.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.  
"El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático".  
Ediciones Botas. México, 1962,  
pág. 108.
- 19.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
págs. 367 y 368.
- 20.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1986,  
págs. 229 y 230.

- 21.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1986,  
págs. 223 a 232.
- 22.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982,  
pág. 204.
- 23.- Exposición de Motivos de la Ley Penal de Defraudación Impositiva  
en Materia Federal.
- 24.- Exposición de Motivos de la Ley Penal de Defraudación Impositiva  
en Materia Federal.
- 25.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 138.
- 26.- Código Penal para el Distrito Federal.  
Colección Porrúa. Cuadragésimasegunda Edición. Editorial --  
Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 9.
- 27.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
págs. 142 y 143.
- 28.- Código Fiscal de la Federación.  
Colección Porrúa. Trigesimasexta Edición.  
Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 676.

- 29.- Código Fiscal de la Federación.  
Colección Porrúa. Trigesimasexta Edición. Editorial Porrúa,  
S.A. México 1986,  
pág. 676.
- 30.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.  
"El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático".  
Ediciones Botas. México 1962,  
págs. 83 y 84.
- 31.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
págs. 178 y 179.
- 32.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
pág. 180.
- 33.- GARCIA DOMINGUEZ MIGUEL ANGEL.  
"Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal".  
Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1982.
- 34.- GARCIA DOMINGUEZ MIGUEL ANGEL.  
"Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal".  
Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 1982,  
pág. 152.
- 35.- CUELLO CALON EUGENIO.  
"Derecho Penal. Parte General". Tomo I. Volumen I.  
Decimosexta Edición. Bosh, Casa Editorial. Barcelona, 1971,  
pág. 322.
- 36.- CUELLO CALON EUGENIO.  
"Derecho Penal. Parte General" Tomo I. Volumen I.  
Decimosexta Edición. Bosh, Casa Editorial. Barcelona, 1971,  
pág. 329.

- 37.- SOLER SEBASTIAN.  
"Derecho Penal Argentino".  
Tomo I. Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires, 1956,  
pág. 292.
- 38.- SOLER SEBASTIAN.  
"Recho Penal Argentino".  
Tomo I. Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires, 1956,  
pág. 300.
- 39.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigésimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1986,  
pág. 152.
- 40.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigésimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1986,  
pág. 153.
- 41.- CUELLO CALON EUGENIO.  
"Derecho Penal. Parte General". Tomo I. Volumen I.  
Decimosexta Edición. Bosh, Casa Editorial. Barcelona, 1971,  
pág. 331.
- 42.- CUELLO CALON EUGENIO.  
"Derecho Penal. Parte General". Tomo i. Volumen I.  
Decimosexta Edición. Bosh, Casa Editorial. Barcelona, 1971,  
pág. 332.
- 43.- SOLER SEBASTIAN.  
"Derecho Penal Argentino".  
Tomo I. Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires, 1956,  
págs. 336, 338 y 339.

- 44.- GARCIA DOMINGUEZ MIGUEL ANGEL.  
"Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal".  
Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1982,  
págs. 110 y 111.
- 45.- FRANCO GUZMAN RICARDO.  
"Apuntes de Clases. 1982.
- 46.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1982,  
pág. 199.
- 47.- ANTOLISEI FRANCESCO.  
"La Acción y el Resultado en el Delito".  
Traducción por José Luis Pérez Hernández.  
Editorial Jurídica Mexicana,  
págs. 218 a 220.
- 48.- ANTOLISEI FRANCESCO.  
"La Acción y el Resultado en el Delito".  
Traducción por José Luis Pérez Hernández.  
Editorial Jurídica Mexicana,
- 49.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
pág. 208.
- 50.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
pág. 208.
- 51.- GARCIA DOMINGUEZ MIGUEL ANGEL.  
"Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal".  
Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1982,  
pág. 120.



- 52.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigésimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 152.
- 53.- PORTE PETIT CANDAUDAP CELESTINO.  
"Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal".  
Tomo I. Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1980,  
pág. 405.
- 54.- GARCIA DOMINGUEZ MIGUEL ANGEL.  
"Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal".  
Cárdenas Editor y Distribuidor. México 1982,  
pág. 123.
- 55.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
pág. 246.
- 56.- PORTE PETIT CELESTINO.  
"Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal".  
Tomo I. Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1980,  
pág. 405.
- 57.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
pág. 249.
- 58.- CARRANCA Y TRUJILLO RAUL.  
"Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Decimoquinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 495.

- 59.- CARRANCA Y TRUJILLO RAUL.  
"Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Decimoquinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 496.
- 60.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 164.
- 61.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
pag. 257.
- 62.- CARRANCA Y TRUJILLO RAUL.  
"Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Decimoquinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 517.
- 63.- CARRANCA Y TRUJILLO RAUL.  
"Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Decimo Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 518.
- 64.- GARCIA DOMINGUEZ MIGUEL ANGEL.  
"Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Penal Fiscal".  
Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1982,  
pág. 125.
65. CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 167.

- 66.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 167.
- 67.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.  
"El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático".  
Edición Botas. México 1962,  
pag. 94.
- 68.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
pág. 259.
- 69.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.  
"El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático".  
Edición Botas. México 1962,  
pág. 95.
- 70.- PORTE PETIT CANDAUDAP CELESTINO.  
"Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal".  
Tomo I. Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1980,  
pág. 471.
- 71.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
pág. 283.
- 72.- JIMENEZ DE ASUA LUIS.  
"La Ley y el Delito. Principios de Derecho Penal".  
Sexta Edición. Editorial Sudamericana, Buenos Aires 1973,  
pág. 252.

- 73.- JIMENEZ HUERTA MARIANO.  
"Derecho Penal Mexicano". Tomo I.  
Introducción al Estudio de las Figuras Típicas.  
Cuarta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1983,  
págs. 21 y 22.
- 74.- PORTE PETIT CANDAUDAP CELESTINO.  
"Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal".  
Cuarta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1978,  
pág. 466.
- 75.- JIMENEZ DE ASUA LUIS.  
"La Ley y El Delito. Principios de Derecho Penal".  
Sexta Edición. Editorial Sudamericana. Buenos Aires 1973,  
pág. 263.
- 76.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S. A. México 1982,  
pág. 273.
- 77.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 176.
- 78.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
pág. 270.
- 79.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A., México 1982,  
pág. 272.

- 80.- PAVON VASCONCELOS FRANCISDO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
pág. 273.
- 81.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 177.
- 82.- CARRANCA Y TRUJILLO RAUL.  
"Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Decimoquinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 353.
- 83.- JIMENEZ DE ASUA LUIS.  
"La Ley y El Delito. Principios de Derecho Penal".  
Sexta Edición. Editorial Sudamericana. Buenos Aire 1973,  
págs. 267 y 268.
- 84.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 180.
- 85.- PORTE PETIT CANDAUDAP CELESTINO.  
"Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal".  
Tomo I. Cuarta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1978,  
pág. 493.
- 86.- JIMENEZ DE ASUA LUIS.  
"La Ley Y El Delito. Principios de Derecho Penal".  
Sexta Edición. Editorial Sudamericana. Buenos Aires 1973,  
pág. 284.

- 87.- JIMENEZ DE ASUA LUIS.  
"La Ley y El Delito. Principios de Derecho Penal".  
Sexta Edición. Editorial Sudamericana. Buenos Aires 1973,  
pág. 302.
- 88.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
pág. 309.
- 89.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
pág. 325.
- 90.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.  
"El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático".  
Edición Botas. México 1962,  
págs. 106 y 107.
- 91.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
pág. 346.
- 92.- FRANCO GUZMAN RICARDO.  
"Apuntes de Clases 1982.
- 93.- CUELLO CALON EUGENIO.  
"Derecho Penal. Parte General".  
Novena Edición. Editora Nacional. Tomo I,  
Págs. 357 y 358.
- 94.- JIMENEZ DEASUA LUIS.  
"La Ley y El Delito. Principios de Derecho Penal".  
Sexta Edición. Editorial Sudamericana. Buenos Aires 1973,  
pág. 353.

- 95.- VILLALOBOS IGNACIO.  
"Derecho Penal. Parte General".  
Cuarta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1983,  
págs. 277 y 288.
- 96.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal la. Parte General".  
Vigésimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 234.
- 97.- CUELLO CALON EUGENIO.  
"Derecho Penal. Parte General".  
Novena Edición. Editora Nacional. Tomo I,  
pág. 371.
- 98.- SOLER SEBASTIAN.  
"Derecho Penal Argentino".  
Tomo I. Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires 1957,  
pág. 115.
- 99.- JIMENEZ DE ASUA LUIS.  
"La Ley y El Delito . Principio de Derecho Penal".  
Sexta Edición. Editorial Sudamericana. Buenos Aires 1973,  
págs. 371 y 372.
- 100.- CUELLO CALON EUGENIO.  
"Derecho Penal. Parte General".  
Novena Edición. Editora Nacional. Tomo I,  
pág. 393.
- 101.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigésimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
págs. 257 y 258.

- 102.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
págs. 379, 380 y 398.
- 103.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigésimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 259.
- 104.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
pág. 405.
- 104 bis.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigésimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México  
1986. pág. 260.
- 105.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigésimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 271.
- 106.- JIMENEZ DE ASUA LUIS.  
"La Ley Y El Delito. Principios de Derecho Penal".  
Sexta Edición. Editorial Sudamericana. Buenos Aires 1973,  
págs. 307 y 309.
- 107.- FORTE PETIT GRUNDAUDAP CELESTINO.  
"Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal".  
Cuarta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1978,  
pág. 540.



- 108.- JIMENEZ DE ASUA LUIS.  
"La Ley y El Delito. Principios de Derecho Penal".  
Sexta Edición. Editorial Sudamericana. Buenos Aires 1973,  
pág. 416.
- 109.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
pág. 415.
- 110.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 237.
- 111.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 278.
- 112.- JIMENEZ DE ASUA LUIS.  
"La Ley y El Delito. Principios de Derecho Penal".  
Sexta Edición. Editorial Sudamericana. Buenos Aires 1973,  
pág. 425.
- 113.- GUELLO CALON EUGENIO.  
"Derecho Penal. Parte General".  
Novena Edición. Editora Nacional. Tomo I.
- 114.- COLIN SANCHEZ GUILLEMO.  
"Derecho Mexicano de Procedimientos Penales".  
Octava Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1984,  
pág. 242.
- 115.- JIMENEZ DE ASUA LUIS.  
"La Ley y El Delito. Principios de Derecho Penal".  
Sexta Edición. Editorial Sudamericana. Buenos Aires 1973,  
pág. 426.

- 116.- JIMENEZ DE ASUA LUIS.  
"La Ley y El Delito. Principios de Derecho Penal".  
Sexta Edición. Editorial Sudamericana. Buenos Aires 1973,  
pág. 428.
- 117.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.  
"El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático".  
Edición Botas. México, 1962,  
pág. 119.
- 118.- CUELLO CALON EUGENIO.  
"Derecho Penal. Parte General".  
Novena Edición. Editorial Nacional. Tomo I,  
pág. 522.
- 119.- MEZGER EDMUND.  
"Derecho Penal. Parte General".  
Traducción de la Sexta Edición alemana (1955)  
Dr. Conrado A. Finsi.  
Editorial Argentina. Buenos Aires 1958.
- 120.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
pág. 421.
- 121.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
págs. 423 a 426.
- 122.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 275.

123.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.

"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 276.

124.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.

"Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General".  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1982,  
pág. 427.

125.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.

"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 278.

126.- FRANCO GUZMAN RICARDO.

Apuntes de Clases. 1982.

127.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.

"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 306.

128.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.

"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pag. 310.

129.- FRANCO GUZMAN RICARDO.

Apuntes de Clases. 1982.

130.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.

"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigesimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 294.

131.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.

"Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General".  
Vigésimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1986,  
pág. 298.

CAPITULO IV.- DERECHO COMPARADO.

A) PERU.

Tal como lo hemos expuesto, nuestro régimen jurídico contempla - la existencia del delito de defraudación impositiva; pero no es el único país que prevé tal situación.

Muchos países en el mundo cuentan con una figura semejante aún - cuando la denominación que se dá a la misma, sea variada, tal co - mo defraudación fiscal, delito tributario, fraude fiscal, etc.

El presente capítulo, se refiere precisamente al tratamiento que en diversos países se da a la multicitada figura jurídica, ya -- sea en América Latina, Norteamérica, o bién en Europa, en los -- que el Derecho Penal aplicado a la materia Fiscal ha tenido un - gran incremento, puesto que en algunos de los países que tratare - mos existen figuras que propiamente se ubican dentro del campo - penal, pero se complementan al ser llamados delitos tributarios, aludiendo así a nuestra materia, el Derecho Penal por cuanto ha - ce al vocable " delito", como al Derecho Fiscal o tributario por lo que corresponde al adjetivo " tributarios ".

Por ende, deducimos que es muy señalada la nota que indica incre - mento de los mandatos del Estado, en relación con la imposición - de sanciones penales que tiendan a asegurar el cumplimiento de -- las obligaciones fiscales.

En tratándose del país que nos ocupa, el régimen peruano tiene - muy en cuenta la delimitación de los campos del Derecho Penal -- Criminal y del Derecho Penal Administrativo, al grado de que ubi - ca al delito tributario dentro del campo de éste último, el que -

aún cuando tiene su base en el Derecho Penal, no rigen sobre él todos los principios aplicables, tal como Non bis in idem, operando por otra parte, la irretroactividad de la ley.

En este orden de ideas, también podemos mencionar que en el régimen jurídico peruano, en relación con el tema que nos ocupa, --- existe tanto responsabilidad directa como indirecta, así como -- sanciones de carácter económico y pena de prisión para ciertos - casos.

Digno de mencionarse es también, la existencia de causas de extinción de las sanciones tales como la amnistía , la muerte del infractor y la prescripción.

El sistema legal peruano, considera que los delitos tributarios- revisten una gran peligrosidad en aquel que los comete, puesto - que amén de implicar una infracción contra el fisco, por la cual se le priva de lo que por ley le pertenece, repercutiendo consecuentemente en la economía nacional, se merma la capacidad del - Estado para la prestación de servicios públicos, resultando así- como víctima, no solo el Estado, sino también la colectividad. Por otro lado, tomando en consideración que el evento es comple- jo de por sí, queda la mayoría de las veces en la impunidad, co- metiéndose al realizarlo, en ocasiones, muchas otras conductas- delictivas tales como el soborno a funcionarios, falsificación- de documentos o declaraciones falsas, siendo una nota típica del delito tributario, una pluralidad de sanciones.

“Tomando lo señalado en un principio con respecto a lo que cono- cemos como el principio Non bis in idem, mismo que significa e - impide el aplicar dos sanciones por la misma infracción, debemos an- tar que lo que en verdad prohíbe este principio, es la doble

sanción con penas independientes, careciendo de validez en el derecho tributario, puesto que algunas variantes del delito tributario son sancionadas hasta con dos o más penas.

Domingo García Rada señala que en el artículo 165 del Código Tributario peruano se destruye el citado principio jurídico reconociendo que las sanciones penales son independientes al cobro de tributos y de las medidas administrativas a que hubiere lugar(1). En este aspecto, encontramos una semejanza con nuestro régimen fiscal, especialmente con la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, la que en su artículo 5o. señala claramente que: " las penas establecidas en esta ley, se impondrán sin perjuicio de las sanciones administrativas que determinen las leyes fiscales ".

Otro principio consagrado en la legislación peruana, concretamente en el régimen tributario, es el de la irretroactividad de la ley, ya que nadie puede ser castigado por un hecho que al tiempo de su comisión no era punible, aplicándose ciertamente el de la irretroactividad benigna, ya que el Tribunal Fiscal ha dictado -- que las normas más benévolas emitidas con posterioridad al hecho y relativas a sanciones, podrán ser aplicadas a causas en trámite o en vías de ejecución de sentencia; este principio es conocido en nuestra legislación mexicana como un principio básico y -- asimismo, como una garantía constitucional, no siendo necesario declarar que se refiere expresamente a la materia tributaria --- puesto que con la categoría de garantía constitucional, esto se extiende y debe cumplirse en todas las ramas del Derecho.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra en su artículo 14 que: " a ninguna ley se dará efecto retro-

activo en perjuicio de persona alguna ...", expresándose con lo anterior, que si alguna de nuestras leyes mexicanas estableciese lo contrario, ella sería acusada de inconstitucional.

Un aspecto digno de ser citado relacionado con la legislación peruana es la tentativa, figura que se dá cuando por causas ajenas a la voluntad del actor, el delito no llega a consumarse y que de presentarse la citada figura, se hace acreedora de un tratamiento más benévolo que el dado a un delito consumado.

En el mismo orden de ideas, debemos señalar que cuando el desistimiento es producido por el propio autor, éste queda exento de toda pena.

En el régimen peruano se da una gran importancia al Dolo, en relación con el delito tributario siendo casi imposible que él se presente en situaciones derivadas de la culpa o negligencia del activo.

Por cuanto hace a la responsabilidad, el derecho tributario peruano admite tanto la responsabilidad directa o personal, como la responsabilidad indirecta, por virtud de que ésta última, -- consiste en afrontar las consecuencias de los actos practicados por los subordinados, encontrándose el fundamento del mismo hecho, no solo en el contenido civil de la responsabilidad tributaria sino en la naturaleza de la infracción y en que el contribuyente infractor actúa en nombre y representación de sus principales.

Las personas jurídicas, son susceptibles de sufrir pena por cuanto son responsables ante el fisco del pago de impuestos, radi--cando la diferencia con las personas físicas en la misma naturaleza de la sanción a aplicar, ya que no es posible hablar de pe



nas privativas de la libertad en el caso de las primeras, pero -- sí de decomisos, multas, inhabilitación.

Es este aspecto, sí existe una marcada diferencia con nuestro -- sistema legal, ya que la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, señala que los responsables del delito de defraudación impositiva, en caso de ser personas morales, se considerarán, salvo prueba en contrario, los que tienen a su cargo la representación legal.

En lo concerniente a las sanciones, Domingo García Rada en su obra consultada, señala que la sanción, tiene como fin primordial compensar las pérdidas fiscales causadas por los evasores y que frecuentemente consiste en el pago multiplicado del dinero debido legalmente, pero igualmente señala, que la sanción no únicamente es pecuniaria, también ella puede ser corporal, es decir, restringiendo la libertad del activo, siendo necesario citar el carácter sustitutivo de ésta última más que alternativa de la pecuniaria (2).

En la materia fiscal peruana, las sanciones consisten en: prisión, multa y confiscación, accesoriamente pueden dictarse algunas medidas especiales, tales como: clausura del establecimiento, prohibición de ejercer la industria o el comercio, suspensión o cancelación de la licencia municipal; complementando este sistema impositivo, también tenemos las sanciones administrativas: multa administrativa y recargo en el impuesto.

Contemplando este panorama, podemos deducir que el delito tributario en Perú, presenta dos clases de infracciones: las de carácter penal y las administrativas; así, el delito tributario supone un daño al fisco que debe enmendarse por medio de la sanción pecuniaria y la pena fiscal, la que también a su vez tiene un do

ble carácter: sanciona un delito y resarce al fisco lo defraudado.

La pena fiscal es dictada de acuerdo con la gravedad del fraude y generalmente restringe la libertad humana, pudiendo ser estas penas también de carácter pecuniario. Las personas jurídicas -- son susceptibles de sufrir penas pecuniarias mismas que no se -- extinguen con la muerte del infractor, sino que se transmiten -- en su patrimonio, pasando a formar parte de su pasivo.

Ya se ha mencionado que el régimen tributario peruano prevé formas de terminación de la obligación tributaria y que entre ellas se cuenta con la amnistía o condonación de intereses, recargos y multas provenientes de infracciones, pero la amnistía tributaria solamente alcanza a la sanción administrativa.

En relación con las penas, el Código Tributario Peruano señala como tales:

La Prisión.- Históricamente es reciente, y consiste en la reclusión del condenado en una cárcel, quedando sujeto a un régimen especial, desapareciendo su libertad deambulatoria y de libre -- comunicación con los demás miembros de su comunidad; es considerada como el medio más idóneo de defensa contra el delito.

La Multa.- Es una de las penas más antiguas que se conocen. Se empleaba como forma de satisfacción privada o de composición. -- En delitos de poca gravedad y en los cometidos por lucro se admite su eficacia para lograr la enmienda del culpable. Es de -- contenido económico y su misión no es resarcir daños, sino castigar económicamente a quien infringe la ley, por ende, su carácter es penal. Se establece que si el condenado no pagare la multa, en el plazo que se le otorgó para ello, la pena se con--

vertirá en prisión.

**Comiso o Decomiso.**- Es una pena accesoria y se aplica según la gravedad de la pena principal y cuando lo dispone la ley. En derecho penal peruano, es una medida administrativa-jurídica, destinada a evitar que los instrumentos que se van a decomisar, sirvan para cometer nuevos delitos. Según la legislación peruana, el comiso o decomiso procede cuando:

- a) Se trata de una elaboración clandestina de productos gravados.
- b) En el comercio clandestino de productos gravados sin colocar el sello o timbre exigido por la ley, o sin pagar el impuesto -- respectivo.

El comiso o decomiso cuenta con un doble carácter: pena y medida de seguridad.

**La Inhabilitación.**- Es una pena accesoria y permite privar al -- condenado de ciertos derechos adquiridos disminuyendo así su capacidad jurídica; según Cabanellas, es la declaración que alguien no puede desempeñar un cargo o realizar un acto jurídico, o bien proceder en otra forma de la vida jurídica ... Pena jurídica que imposibilita para el ejercicio de determinados cargos o para el ejercicio de ciertos derechos.

En líneas anteriores, se hizo mención de la posibilidad de conversión de las penas de multa a prisión, en el caso de que el -- responsable del ilícito no hubiere cubierto su multa en el plazo que se le fijó para ello y al respecto, el ordenamiento fiscal peruano así como el penal indica que " la conversión de la pena de multa en prisión ( solamente funciona) en los casos de insolvencia del condenado o ante la negativa de dar cumplimiento a la sentencia que impone multa como pena principal. La conversión de

la prisión por multa solo puede ser aplicada en el cumplimiento de las sentencias por faltas " (3).

De lo anterior, se deduce que no existe la libre y voluntaria conversión de las sanciones en el Derecho Penal común ni en el Derecho Penal Tributario peruano.

## B) CHILE.

Dentro del régimen legal chileno, existe una rama del Derecho -- denominada Derecho Tributario, así como una dedicada al Derecho Penal Tributario, tal es así, que se cuenta con previsiones para las infracciones y delitos tributarios; en las líneas subsiguientes, se examinará lo concerniente al delito tributario, por integrar el mismo, el tema central del presente trabajo.

Es Alejandro Dumay Peña quien nos guía en el estudio del delito tributario en la legislación chilena mencionando al respecto que el delito tributario "se diferencia de la simple infracción, precisamente a través del elemento interno de la voluntad.". " Tratándose de delitos tributarios, es decir, aquellas conductas que el Código sanciona con penas corporales ( además de las multas)- la presunción de voluntariedad del artículo 10. del Código Penal no tiene lugar, y en consecuencia, para su configuración, resulta indispensable probar que el contribuyente actuó a sabiendas y que la evasión tributaria fue el resultado previsto y querido -- por el autor " (4).

Continuando su exposición, Alejandro Dumay Peña señala que el -- " servicio " sostuvo que la prueba del dolo solamente era necesaria en los casos en que era exigida por la ley malicia o actua--

ción a sabiendas por parte del activo pero no en las figuras que requieran dolo genérico.

La exigencia de esta prueba del dolo es uno de los factores que explica el escaso desarrollo de esta figura en los quince años transcurridos desde su establecimiento en el sistema jurídico chileno.

La figura del delito tributario, aparece en Chile en el año de 1959 para posteriormente integrarse al Código Tributario que rige aquel país desde 1961. Pero aún así, en este tiempo transcurrido, la figura del delito tributario no ha logrado adquirir una clara fisonomía en el campo social y penal. Esto se explica por numerosas circunstancias:

a) En primer lugar, se encuentra la dificultad que impone la prueba de la malicia.

b) La falta de claridad y operatividad de las normas que sobre la materia contempla el Código Tributario, ha disminuído también el desarrollo de esta figura penal. Por ello, el delito tributario ha tenido que irse amoldando a los planes que imponen en cada período los diferentes regímenes así como programas de fiscalización, sin más preocupación por cimentar de un modo definitivo los tipos creados por el legislador originalmente.

Es precisamente por una de esas reformas que surge el delito tributario en Chile, puesto que se establece una sanción corporal para la reiteración en el no otorgamiento de " Facturas o boletas, fraccionamiento o venta y demás conductoras indicadas en la norma citada " (5).

La preocupación del legislador, concretada en reprimir las evasiones al impuesto a las ventas, se manifiesta en otra regla jurídica

ca, según la cual, " Las infracciones a este reglamento encaminadas a obtener reembolsos improcedentes, extemporáneos y superiores a los que realmente correspondan, se sancionará con las penas establecidas en el número 4 del Código Tributario " (6).

De igual forma, se incorporó otra nueva disposición para indicar que esta penas no se aplicarán a los contribuyentes afectos al impuesto, a las ventas y servicios que realicencualquier manobra tendiente a desfigurar el verdadero monto de los créditos -- que tenga derecho a hacer valer.

c) Otro factor influyente en la falta de desarrollo del delito tributario radica en la falta de conciencia tributaria, cosa -- que determina un bajo componente de antijuridicidad en estos delitos.

En la misma línea, los sobresesimientos productos de numerosas leyes de amnistía, son señaladas como una de las causas que contribuyen a la formación de una conciencia pública respecto a la ilicitud y reprobación moral a la evasión de impuestos.

d) Por último, la falta de descentralización del Departamento de Investigación de Delitos Tributarios ha limitado seriamente su campo de acción impidiendo una labor más efectiva en la pesquisa del fraude tributario.

Como resultado de lo expuesto, el delito tributario en el régimen chileno, se encuentra en una situación de estancamiento, con escasas posibilidades de aplicación práctica, y sin haber cumplido la finalidad que al establecerlo tuvo el legislador: contribuir a reprimir el fraude tributario, disminuir la evasión y formar conciencia pública acerca de la ilicitud y de la antijuridicidad de los actos encaminados a evitar el pago de los tributos.

C) ESPAÑA.

En los apartados anteriores, nos hemos dedicado a describir los - regímenes jurídicos de países que de alguna forma se asemejan al nuestro, ya sea por formar parte también del continente latinoamericano, o por proceder nuestras culturas de una misma cuna: el -- mestizaje hispano-americano.

En esta ocasión, analizaremos el régimen tributario penal del -- país que forma la mitad de esa cultura mestiza antes mencionada, la que también se extiende al campo jurídico, puesto que no son -- pocas las instituciones jurídicas que han tenido y tienen vigencia en España y que han sido adoptadas por nuestro régimen.

En relación con el delito tributario, es el Doctor Enrique Sacigalupo quien servirá de guía en este apartado, para tratar de exponer en forma somera, lo que en su país es considerado como delito tributario.

Así pues, él señala ( erroneamente, en nuestra consideración ), -- que el desarrollo del Derecho Penal Fiscal en España y en los --- países de habla castellana, ha chocado con el hecho de que existe la convicción de que perseguir penalmente los delitos fiscales es ineficaz, así como con la difusión de la idea de que la evasión-fiscal no constituye un ilícito criminal; al mismo tiempo, tam -- bién señala Enrique Sacigalupo que eminentes juristas y economistas españoles, han reconocido que el gran número de evasiones a-- fectan el patrimonio fiscal.

Estos argumentos han sido tan discutidos, que se ha dado lugar a pensar en la necesidad de la creación de una nueva legislación, -- despertando la inquietud del legislador español, que ha desembo-

cado en la nueva formulación del supuesto del hecho típico del artículo 319 del Código Penal Español, dando un complemento en el ámbito criminal a las prescripciones consignadas en la ley tributaria, que solamente contiene sanciones consistentes en multas.

En España, ha subsistido la idea que considera el deber de pagar impuestos como una obligación de tipo civil y del particular hacia el Estado, y por ende, la lesión de tal naturaleza, no debe conducir a consecuencias jurídicas que amenacen la libertad del activo. Así, se explica el hecho de que el legislador hispano haya preferido castigar estos hechos con penas económicas consistentes en multas.

Debemos recordar, que en nuestro sistema legal mexicano también existe el principio consistente en el hecho que implica la imposibilidad de que alguien pueda ser encarcelado por deudas de carácter puramente civil, y retomando lo referente al sistema español, Enrique Bacigalupo señala que : " El difundido punto de vista que sostiene la impropiedad de la aplicación de penas privativas de la libertad en el ámbito del Derecho Penal (Tributario o administrativo) Administrativo, ( al que pertenecen también las infracciones tributarias ) parte indudablemente de aquel supuesto " (7).

La cuestión del bien jurídico se ha derivado de la clasificación del supuesto y el hecho típico del artículo 319 del Código Penal español, mismo que lo ubica entre los delitos contra la Fe Pública o Falsedades. La mayor parte de las opiniones parten de que la lesión a la Fé Pública, el aspecto de falsedad, no resulta decisivo para la protección del bien jurídico que suele-



verse en "la economía nacional o en la administración pública."- Las opiniones vertidas en España desde 1977 consideran al delito fiscal como un ilícito contra el erario público.

La reforma dada en 1977 puede expresarse como " la finalidad del legislador de asegurar mediante la amenaza penal la percepción - del impuesto y el ingreso del mismo a las Cajas del Estado " (8). La insistencia del legislador en colocar el delito fiscal entre las falsedades, hace que se piense que éste, quiere adelantar -- la protección penal del erario público a hechos que puedan lesionarlo; el legislador hispano, ha mantenido el delito fiscal entre las falsedades en lugar de crear un capítulo especial de delitos en contra del orden económico y se resiste a ver en este tipo de ilícito un supuesto de la pena criminal recurriendo por ello a la multa.

También ha impuesto una condición objetiva de punibilidad, es decir, son punibles solamente los montos defraudados que sobrepasan \$ 2,000,000.00 ( dos millones de pesetas ).

Asimismo, el legislador español ha establecido un requisito de - procedibilidad semejante al contemplado por la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal: la denuncia de la autoridad fiscal y del conjunto de informes que ésta presupone , debiendo hacer la aclaración que nuestra referida ley mexicana solamente señala que debe haber declaración de las autoridades fiscales, de qué a su juicio, se ha cometido el delito.

Como último punto, es de mencionarse que Enrique Sacigalupo señala que en la nueva redacción del artículo 319 del Código Penal - español, se caracteriza la acción del supuesto de hecho típico como

defraudar a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuesto o el disfrute ilícito de beneficios fiscales - (9).

D) FRANCIA.

Es el turno ahora de estudiar otro país perteneciente al continente europeo: Francia.

En élla, y según estudios realizados por Abdón Hernández Esparza el delito de Fraude al Fisco se convirtió en un verdadero delito, sancionado con multa y prisión, en la Ley del 25 de junio de 1920, contemplando la misma dos clases de sanciones: una fiscal y otra de carácter penal.

En este renglón encontramos algunas semejanzas entre la Ley del 25 de junio de 1920 y nuestra Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal , tal como estudiaremos con más detalle en páginas posteriores.

En la ley francesa de referencia, se señala con relación a los impuestos sobre los ingresos, algunas sanciones fiscales que castigan la infracción al cumplimiento de ciertas formalidades legales o bien, la inexactitud de las declaraciones y además, " el Artículo 112 de la citada Ley del 25 de junio de 1920 creó una pena personal de orden general con un carácter eminentemente correccional y que, en consecuencia, no es aplicable mas que cuando se encuentran reunidos todos los elementos constitutivos de un delito. Esta pena acumula, si el caso se presenta, a las sanciones fiscales cuando según la hipótesis legal se estime que la --

pena fiscal no sea consecuencia de la simple falta de cumplimiento de las formalidades legales " (10).

Existe para todo aquel que se sustraiga por fraude o que intente sustraerse fraudulentamente el pago total o parcial de los impuestos establecidos, una pena pecuniaria que oscila entre un mínimo y un máximo, sin perjuicio de los derechos de la Tesorería.

Por lo que a la intención fraudulenta se refiere, ésta, revelada por alguna maquinación que tienda a la sustracción en el pago de impuestos, es necesaria y suficiente en sí para la aplicación del artículo 112 teniendo de esta manera que una declaración de la cual se tenga el conocimiento que es contraria a la verdad -- por parte del contribuyente y aún cuando no se acompañe la misma con documentos falsos y aún cuando no se haya registrado en la Tesorería, se encuentra bajo la hipótesis del artículo 112.

La multicitada ley francesa prevé el caso de la "incoincidencia señalando para la misma una referencia temporal de cinco años, por lo cual, al delincuente se castigará con prisión, existiendo también algunas sanciones complementarias tales como la privación de todo o parte, durante no menos de cinco años y no más de diez años, de sus derechos cívicos señalados por el artículo 42 del Código Penal francés, pudiendo de igual forma, ordenar el Tribunal la publicación de la sentencia íntegra o en parte en los días que él mismo designe, y que serán fijados en los lugares que él designe o indique, todo, a costa del condenado.

Por lo concerniente a circunstancias atenuantes señaladas en el artículo 463 del Código Penal francés pueden ser aplicadas.

Por último, debemos señalar que lo relativo al Ejercicio de la -  
Acción Penal, élla se llevará a cabo previa petición de la Admi-  
nistración competente y ante el tribunal correccional dentro de  
cuya competencia el impuesto debe ser pagado (11).

#### E) ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA.

Ha llegado el turno de examinar el régimen jurídico de un país -  
que si bien geográficamente se encuentra situado dentro del con-  
tinento americano, no cuenta con las mismas raíces y cultura que  
la mayor parte del mismo, formado por latinoamérica. En este or-  
den de ideas, el campo jurídico no podría ser la excepción, es -  
decir, que considerando lo expuesto por el maestro José Ovalle -  
Favela en lo relativo a sistemas procesales contemporáneos, sien-  
do éstos: a) el civil law dividido en dos sectores, de los paí-  
ses europeos excluyendo a España y el español y de los países --  
latinoamericanos, b) el common law y c) el de los países socia--  
listas (12), es de deducirse que el país que nos ocupa pertenece  
al segundo grupo de los mencionados el del Common Law o familia  
angloamericana, contando entonces con marcadas diferencias desta-  
cando entre ellas la oralidad de los procesos.

Por cuanto se refiere al punto que nos ocupa, es decir, el deli-  
to de Defraudación Impositiva o Defraudación Fiscal, constituye  
un problema al que constantemente se enfrenta el Departamento --  
del Tesoro estadounidense, integrando la legislación penal en --  
materia de fraude al fisco un medio para controlar actividades -  
ilícitas.

El fraude al fisco tiene una doble penalidad: las penas civiles y las sanciones penales. Las penas y multas son aplicadas mediante el ejercicio de la acción penal ante un tribunal, misma que debe ser recomendada por la Asesoría Jurídica de Ejecución del Servicio de Impuestos Interiores al Departamento de Justicia; -- "el Departamento de Justicia ejercita la acción penal únicamente en los casos en que llega a la conclusión de que el causante es culpable y existe razonable probabilidad de obtener un veredicto de culpabilidad" (13).

Ante la duplicidad de sanciones, es decir, la existencia de una sanción administrativa y una sanción penal, éstas pueden ser acumuladas aún cuando generalmente se aplica solamente la sanción administrativa.

La diferencia entre el fraude civil y el fraude penal se encuentra en la flagrancia de la falta, pruebas disponibles y la carga de la prueba que tenga el gobierno, el fraude civil se demuestra por medio de pruebas claras y convincentes, el fraude penal necesita de pruebas más fehacientes para la obtención de un veredicto de culpabilidad, ya que por mandato constitucional, el gobierno "debe demostrar la culpabilidad más allá de toda duda razonable" (14).

Tomando en consideración la fracción II del artículo 10. de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, transcribiremos a continuación algunos artículos relacionados con la disposición antes mencionada, referentes a la defraudación fiscal en los Estados Unidos de Norteamérica, mismos que son toma--

dos de la obra de Abdón Hernández Esparza, titulada: "El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático".

SECCION 7203.- Omisión Intencional de presentar una declaración, Proporcionar Información o Pago de Impuestos. Toda persona que - está obligada bajo este título a pagar impuestos provisionales - o definitivos como lo ordena este Título: o por disposiciones -- dictadas bajo autorización del mismo, de presentar una declara-- ción (excepto la declaración requerida bajo las disposiciones de las secciones 6015 o 6016), llevar registros o proporcionar cual-- quier informe, que intencionalmente deje de cumplir ese impuesto provisional o definitivo, rendir dichas declaraciones, conservar esos registros o proporcionar esos informes, en la fecha o fechas estipuladas por la ley o por reglamentos, será, además de las -- otras penas estipuladas por la ley, culpable de un delito (misde-- meanor ) y, si fuese convicto de ello, será multado hasta por -- \$10,000 o confinado a prisión por no más de un año, o ambas, ad-- más de gastos y costas del juicio.

SECCION 7204.- Declaraciones Fraudulentas u Omisión en las Decla-- raciones de los Empleados.- En lugar de cualquier otra pena pre-- vista por la Ley (exceptuando aquella prevista por la Sección -- 6674) toda persona obligada bajo lo dispuesto por la Sección --- 5061 a presentar una declaración, que intencionalmente presente una declaración falsa o fraudulenta o intencionalmente omite pro-- porcionar una declaración en la forma, tiempo y conteniendo la - información requerida por la Sección 6051 o reglamentación expe-- dida bajo dicha Sección, será por cada ofensa, si fuere convicto de ella, multada hasta por \$1,000 o confinada a prisión por no más de un año o ambas.

SECCION 7206.- Fraude y Declaraciones Falsas. Toda persona que:-  
1.- Intencionalmente haga o suscriba una declaración, manifiesta-  
ción u otro documento que contenga o sea ratificado mediante de-  
claración escrita de que ha sido hecho bajo apercibimiento de --  
aplicársele la pena de perjurio y que no considere ser verídica  
y correcta en cuanto a cualquier asunto esencial; o 2.- Inten--  
cionalmente ayude o asista en, o procure, sugiera o aconseje la  
preparación o presentación bajo, o en relación con cualquier ---  
asunto que surja bajo las leyes de impuestos interiores, de una  
declaración, testimonio, reclamación u otro documento que sea --  
fraudulento o contenga falsedades en relación con cualquier asun-  
to esencial, ya sea o no que dicha falsedad o fraude sea con el  
conocimiento o consentimiento de la persona autorizada u obliga  
a presentar dicha declaración, testimonio, reclamación o docu--  
mento; o 3.- Simule falsa o fraudulentamente, ejecute o firme -  
cualquier fianza, permiso, anotación u otro documento requerido  
bajo las disposiciones de las leyes de impuestos interiores o -  
mediante cualquier disposición dictada en cumplimiento de las --  
mismas, o trate de que las mismas sean hechas con falsedad o ---  
fraudulentamente ejecutadas, o aconseje, ayude o participe en la  
ejecución de los mismos; o 4.- Remueva, deposite u oculte o ten-  
ga relación con la remoción, depósito u ocultación de bienes, --  
mercancía respecto de las cuales es o se ha fijado cualquier im-  
puesto, o toda la propiedad cuyo gravamen esté autorizado por la  
Sección 6331 con la intención de evadir o eludir la fijación de  
un impuesto o el cobro del mismo, establecido por este título;--

o 5.- En relación con cualquier convenio bajo la Sección 7122 u oferta de dicho convenio, o en conexión con cualquier pacto de transacción bajo la Sección 7121 u oferta de participar en dicho pacto, intencionalmente: (A) Oculte de cualquier funcionario o empleado de los Estados Unidos cualquier propiedad perteneciente al patrimonio de un causante u otra persona obligada en relación con el impuesto: o (B) Reciba, oculte, destruya, mutila o falsifique cualquier libro, documento o registro, o haga una falsa declaración relativa al patrimonio o situación financiera del causante u otra persona obligada en relación con el impuesto: será culpable de un delito (felony) y si fuese convicto de ello, será multado por no más de \$5,000.00 o confinado a prisión por no más de tres años, o ambas, además de gastos o costas del juicio.

SECCION 7207.- Declaraciones, Manifestaciones u otros documentos fraudulentos. Toda persona que intencionalmente entregue o de a conocer al Secretario o su Delegado cualquier lista, declaración, manifestación, cuenta u otro documento, sabiendo que es fraudulento o falso en relación con cualquier asunto esencial, será multado hasta por \$1,000.00 o confinado a prisión por no más de un año o ambas (15).



NOTAS.

- 1.- GARCIA RADA DOMINGO.  
Revista de Derecho y Ciencias Políticas.  
" El Delito Tributario."  
Volúmen 36, no. 2, 1972, Lima, Perú.  
pág. 505.
- 2.- GARCIA RADA DOMINGO  
Revista de Derecho y Ciencias Políticas.  
" El Delito Tributario."  
Volúmen 36, no. 2, 1972, Lima, Perú.  
pág. 506.
- 3.- GARCIA RADA DOMINGO.  
Revista de Derecho y Ciencias Políticas.  
" El Delito Tributario."  
Volúmen 36, no. 2, 1972, Lima, Perú.  
pág. 518.
- 4.- DUMAY PEÑA ALEJANDRO.  
Revista de Derecho.  
" La Infracción y el Delito Tributario."  
Universidad de Concepción. Escuela de Derecho, Chile.  
Año XLI. no. 162, julio-diciembre, 1974.  
pág. 28.
- 5.- DUMAY PEÑA ALEJANDRO.  
Revista de Derecho.  
" La Infracción y el Delito Tributario."  
Universidad de Concepción. Escuela de Derecho, Chile.  
Año XLI. no. 162, julio-diciembre, 1974.  
pág. 30.
- 6.- DUMAY PEÑA ALEJANDRO.  
Revista de Derecho.  
" La Infracción y el Delito Tributario."

Universidad de Concepción. Escuela de Derecho, Chile.  
Año XLI. no. 162, julio-diciembre, 1974.  
págs. 30 y 31.

- 7.- BACIGALUPO ENRIQUE.  
Revista Mexicana de Derecho Penal.  
Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal.  
" El Delito Fiscal en España."  
Quinta época; no. 5, enero-junio de 1979, D. F.  
pág. 21.
- 8.- BACIGALUPO ENRIQUE.  
Revista Mexicana de Derecho Penal.  
Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal.  
" El Delito Fiscal en España."  
Quinta época; no. 5, enero-junio de 1979, D. F.  
pág. 22.
- 9.- BACIGALUPO ENRIQUE.  
Revista Mexicana de Derecho Penal.  
Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal.  
" El Delito Fiscal en España."  
Quinta época; no. 5, enero-junio de 1979, D. F.  
pág. 24.
- 10.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.  
" El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático."  
Ediciones Botas. México, 1962.  
pág. 66
- 11.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.  
" El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático."  
Ediciones Botas. México, 1962.  
pág. 67 y 68.
- 12.- OVALLE FABELA JOSE.  
" Derecho Procesal Civil."  
Editorial Harla. México, 1980. pág. 11.

- 13.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.  
" El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático."  
Ediciones Botas. México, 1962.  
pág. 59.
- 14.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.  
" El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático."  
Ediciones Botas. México, 1962.  
pág. 60.
- 15.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.  
" El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático."  
Ediciones Botas. México, 1962  
págs. 60 a 65.

### CONCLUSIONES

1.- Desde el punto de vista histórico, y tomando en consideración a la práctica de cobro-pago de impuestos como uno de los medios - más importantes, con que cuenta el Estado para allegarse recursos, podemos deducir, que desde épocas muy antiguas, la humanidad registra esta actividad como una práctica cotidiana, encaminada en un principio al sostenimiento del aparato público como mantenedor -- del orden, prestador de servicios públicos y administrador de justicia, y dedicados posteriormente, a satisfacer la ambición de -- quienes se encuentran en los altos cargos públicos.

2.- Que mientras esos impuestos sean cobrados y destinados a lo -- señalado anteriormente en primer lugar, encontramos totalmente -- justificada su existencia y asimismo, aceptablemente razonable la existencia de medidas destinadas a la procuración del pago de los mismos, por quienes han adquirido esa obligación, siempre y cuando esas medidas no rayen en lo salvaje, lo brutal y lo irracional, es decir, que no provoquen el sufrimiento innecesario al defraudador de los mismos, considerando en este aspecto, la pena corporal que establece nuestro régimen jurídico constituida por la privación de la libertad, una medida civilizada que impone ejemplaridad en el castigo a quien no cumple con sus obligaciones fiscales, las cuales, y redundando en lo ya mencionado, siempre y cuando se destinen a la conservación del orden público, a la impartición de justicia y a la prestación de servicios que eleven el nivel de vida de la población de un Estado, consideramos no sólo como un deber jurídico, sino también como un deber moral.

3.- De igual forma, la historia se ha encargado de demostrar que cuando esa práctica de cobro-pago de impuestos no es destinada a un fin sano para la colectividad, y que aún más, se transforma en una obligación sumamente gravosa, ya por su elevada cantidad o exagerada cantidad, van constituyendo el terreno ad hoc para la caída del régimen en el poder.

4.- Por otro lado, también podemos concluir, que así como el cobro de impuestos no es una actividad nueva o bien moderna, surgida en nuestros tiempos, tampoco es nueva la forma de sancionar a quienes no cumplen con el pago de los impuestos, variando las penas de acuerdo con la época y la cultura de que se trate.

5.- Por lo que a la naturaleza jurídica de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal se refiere, podemos apuntar que se trata de una ley penal, aunque también podría atribuírsele una naturaleza mixta: penal-fiscal. por cuanto a los bienes jurídicos que tutela.

6.- En cuanto a su estructura, consideramos que cuenta con un buen sistema: definición del delito que preocupa al legislador -- así como la previsión de diferentes conductas que pudieran configurar la defraudación impositiva en materia federal; establecimiento de sanciones acordes con lo defraudado o bien con lo que se pretendió defraudar así como la existencia de sanciones complementarias de acuerdo con la gravedad del delito cometido y aplicables a juicio del juzgador y por otro lado, la no limitación a la facultad sancionadora de la administración pública.

7.- Consideramos un acierto del legislador, el establecimiento del requisito de procedibilidad denominado querrela para la pro-

secución del ilícito cometido, puesto que pensamos que se está-- acorde a lo ya manifestado acerca de la existencia de una san--- ción que si bien debe ser ejemplar, ésta no debe rayar en lo bru tal o irracional, puesto que aparejado a la existencia de una -- querella, tenemos el caso de perdón legal, también contemplado - por la ley en tratamiento.

8.- En referencia al motivo que impulsó al legislador para la -- creación de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia - Federal, consideramos que es acertado y está perfectamente justi ficado en la necesidad de dar un castigo al defraudador fiscal,-- quien con su conducta provoca, entre otras consecuencias, el de terioro en la mejora del nivel de vida de los integrantes de la colectividad.

9.- Al haberse incluido en el Código Fiscal de la Federación la mayoría de los preceptos que contiene la ya muchas veces mencio nada Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, - se provocó que élla, esté convertida en " letra muerta ", consi derando por nuestra parte, injusta esa situación, ya que el deli to de defraudación impositiva reviste una gran importancia para la rama del Derecho Fiscal, constituyendo un delito Especial.

10.- Dogmáticamente, podemos asegurar que se trata de un delito- de arduo, difícil y complejo estudio, no solo por la variedad de hipótesis que prevén su comisión, sino por el hecho de ser difi cil de establecerse el momento preciso en que se ha provocado un menoscabo patrimonial al fisco. Al haber estudiado nosotros la - fracción II del artículo 12 de la Ley Penal de Defraudación Impo sitiva en Materia Federal: " Declarar ante las autoridades fis--

cales ingresos o utilidades menores que las realmente obtenidas o hacer deducciones falsas en las declaraciones que presentadas para fines fiscales":, podemos concluir que se trata de un delito por ser una conducta, típica, antijurídica, culpable y punible: que para hablar de la comisión de este delito, es necesario que quien lo realice sea una persona imputable, puesto que de lo contrario, consideramos que ya no se estaría hablando de un delito, sino de otro tipo ilícito.

11.- Al tratar de establecer una clasificación del delito de -- defraudación impositiva en materia federal, podemos señalar que en función de su gravedad es un delito; por la conducta que despliega el agente, es un delito de acción: por su resultado, constituye un delito de resultado formal: por el daño que causa, es un delito de lesión; por su duración, es un delito instantáneo; en orden a la culpabilidad o elemento interno, se trata de un delito doloso; atendiendo a su estructura es un delito simple;- por los integrantes de la acción típica es unisubsistente; por el número de sujetos que participan en el hecho delictivo, es unisubjetivo; por su forma de persecución, es de querrela; por su materia, es un delito federal.

12.- En orden a la conducta, la defraudación impositiva en materia federal, en su forma prevista por la fracción II del artículo 10. de la ley penal del mismo nombre, constituye un delito de acción; quedando constituido el sujeto pasivo por el Fisco Federal, el sujeto activo, por cualquier persona, él es común o indiferente, el bien jurídicamente tutelado lo constituye la seguridad financiera de la Federación así como el allegamiento de

medios económicos indispensables para la satisfacción de los fines que la Constitución señala a la Federación; el objeto material lo conforman la veracidad en las declaraciones fiscales. -- Atendiendo a las causas que pudieran provocar una ausencia de -- conducta, consideramos de que no pueden presentarse en nuestro delito estudio, y aún cuando al tratar el sonambulismo se citó -- un ejemplo en el cual pudiera presentarse la ausencia de conducta, ésta es de muy remota probabilidad.

13.- En cuanto al problema surgido entre los conceptos tipo, tipicidad y atipicidad o bien ausencia de tipo, ha quedado perfectamente establecida la diferencia entre estos conceptos, pudiendo concluir que la atipicidad en nuestro delito se presentará ante la falta de calidad en el sujeto pasivo, ante la ausencia de objeto material o bien, jurídico. Asimismo, atendiendo al tipo penal, podemos clasificar a nuestro delito como sigue: por su composición, se trata de un tipo normal; por su ordenación metodológica, se trata de un tipo especial; por su autonomía, es un tipo autónomo; por su extensión o formulación, es un tipo causístico; por el daño que causa, se trata de un delito de daño o lesión.

14.- Habiendo mencionado que la conducta será antijurídica en la medida en que la misma no se encuentre protegida por alguna causa de justificación, concluimos que entre las causas de justificación que pudieran llegar a amparar la comisión de la defraudación impositiva en materia federal en la forma prevista por la fracción II del artículo 10. de la ley penal del mismo nombre, -- tenemos el Estado de Necesidad y la Obediencia Jerárquica.

15.- En cuanto a la culpabilidad o elemento interno del delito, --



consideramos que nuestro delito estudio, es eminentemente doloso considerando de igual forma que se acepta la forma de dolo directo. A pesar de lo mencionado, también pensamos que pudiera en un momento dado, o bien en una conducta determinada, presentarse la forma de culpabilidad denominada culpa, asimismo, pudiera aceptarse la culpa consciente, con previsión o con representación -- así como la culpa inconsciente, sin previsión o sin representación. Por otro lado, entre las causas de inculpabilidad, pensamos que pudiera presentarse el Temor fundado, unicamente.

16.- Entre las condiciones objetivas de punibilidad, que se presentan en nuestro delito estudio, tenemos como la única, la formulación de querrela por las autoridades hacendarias.

17.- Al hablar de la punibilidad, pensamos que llegamos a un terreno sumamente controvertido, puesto que existen dos posturas -- básicamente que difieren en considerarla como elemento del delito o como consecuencia del mismo.

Nosotros nos mostramos partidarios de la primera de ellas, es decir, la consideramos como elemento del delito, entendiéndola como la amenaza de aplicación de una pena en concreto a quien comete el hecho delictivo, estableciendo la diferencia entre punibilidad y pena. En este orden de ideas, en la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia Federal, no se contempla ninguna excusa absolutoria, antes bien, la ley establece la pena de acuerdo al monto de lo defraudado o lo que se pretendió defraudar dentro de un ejercicio fiscal; si ello es inferior a cincuenta mil pesos la sanción oscilará entre prisión de tres meses a dos años, -- si es superior a la cantidad señalada la sanción oscilará entre dos y nueve años de prisión . Por otra parte, si no se puede --

determinar la cantidad defraudada o que se pretendió defraudar, - la pena redundará entre tres meses a nueve años de prisión. También en la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, se contemplan algunas penas complementarias tales como la - suspensión de uno a cinco años o inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de la que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación, apli-- cándose estas sanciones sin perjuicio de las sanciones administra-- tivas, no habiendo lugar a la reparación del daño, puesto que -- las autoridades fiscales harán efectivos los impuestos eludidos- y las sanciones administrativas correspondientes con arreglo a las leyes fiscales.

18.- Nuestro delito estudio, admite tanto el concurso ideal o -- formal como el concurso material o real de delitos.

19.- De igual forma, consideramos que nuestro delito admite tanto la tentativa acabada como la inacabada, ambas, como formas de la tentativa punible.

20.- En cuanto a los grados de participación, se indicó que el - ordenamiento positivo hace referencia a diversas clases de ellos de los que concluimos que se pueden resumir en tres básicos: autor o autores, cómplice o cómplices y encubridor o encubridores, manifestando que nuestro delito, admite los grados de participación que hemos citado.

21.- Desde el punto de vista internacional, el problema que constituye la defraudación impositiva, o bien la defraudación fiscal, - no es exclusivo de México, ni de América Latina, ya que éste se presenta de igual forma en los países sajones como Estados Uni-- dos de Norteamérica, o bien, en países europeos como España o Fran

cia, en los que el ilícito penal que nos ocupa es conocido con diversos nombres: delito fiscal, delito tributario, la defraudación impositiva, felonía, etc. Lo expresado en el presente trabajo ha servido para reafirmar que se trata de un delito complejo en referencia a su estudio, tanto por referirse a una materia árida y difícil como lo es la fiscal, así como por la mayor o menor importancia concedida al mismo, catalogándola algunos países como una simple deuda de carácter civil sin mérito de ser castigada penalmente con sanción corporal, atendiendo al principio jurídico de que nadie puede ser privado de su libertad por deudas de carácter puramente civil.

En otros países no se ha favorecido el completo desarrollo del delito de defraudación impositiva, quedando esta rama del Derecho suspendida ante la falta de conciencia de la importancia que implica la actividad de cobro-pago de impuestos, como fuente de ingresos del Estado, mismo que los utilizará, para el cumplimiento de los deberes que su alta investidura le impone: conservación del Orden Público, administración de Justicia y prestación de Servicios que mejoren el nivel de vida de la población que habita el territorio nacional.

CUADRO RESUMEN.

|  |   |  |
|--|---|--|
| <u>DELITO</u><br><u>DE</u><br><u>DEFRAUDACION</u><br><u>IMPOSITIVA</u><br><u>EN</u><br><u>MATERIA</u><br><u>FEDERAL.</u> | <u>IMPUNIBILIDAD</u>  | Debe ser cometido por un sujeto imputable<br><u>IMPUNIBILIDAD:</u> Trastorno mental transitorio  |
|  | <u>CLASIFICACION</u><br><u>DEL</u><br><u>DELITO</u>   | Por su gravedad: Delito<br>Por la conducta del agente: de Acción.<br>Por su resultado: de Resultado Formal.<br>Por el daño que causa: de Lesión.<br>Por su duración: Instantáneo.<br>Por el elemento interno o culpabilidad: Doloso<br>Por su estructura: Simple<br>Por los integrantes de la acción típica: Unisubjetivo.<br>Por el número de sujetos que participan en el hecho delictivo: Unisubjetivo.<br>Por su forma de persecución: de Querrela.<br>Por su materia: Federal.  |
|  | <u>CONDUCTA</u>   | Es eminentemente un delito de Acción<br>Sujeto pasivo: El Fisco Federal.<br>Sujeto activo: Cualquiera, común o indiferente.<br>Bien jurídicamente tutelado: La Seguridad Financiera de la Federación, el allegamiento de medios económicos.<br>Objeto material: La veracidad de las declaraciones fiscales.<br><u>AUSENCIA DE CONDUCTA:</u> No se presenta; el consabido no es de muy remota presencia.  |
|  | <u>TIPICIDAD.</u>   | Se presenta en la medida que la conducta desplegada por el agente se adecua al tipo penal.<br>Tipo: Establecido por la fracción II del artículo 4º de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.<br><u>ATIPICIDAD:</u> Por falta de calidad del sujeto pasivo.<br>Por ausencia de objeto material o jurídico.   |
|  | <u>CLASIFICACION</u><br><u>EN</u><br><u>ORDEN</u><br><u>AL</u><br><u>TIPO</u>   | Por su composición: Normal.<br>Por su ordenación metodológica: Especial.<br>Por su autonomía: Autónomo.<br>Por su extensión o formulación: Canónico.<br>Por el daño que causa: de Lesión.  |
|  | <u>ANTI</u><br><u>JURIDICIDAD</u>   | Se presenta en la medida en que no opere alguna causa de justificación.<br><u>CAUSAS DE JUSTIFICACION:</u> Estado de Necesidad.<br>Obediencia Jerárquica.  |
|  | <u>CULPABILIDAD</u>   | Es un delito eminentemente Doloso: Dolo Directo. Eventualmente se presenta la Culpa: Culpa consciente, con previsión o con representación.<br>Culpa inconsciente, sin previsión o sin representación.<br><u>CAUSAS DE INCULPABILIDAD:</u> Temor Fundado.   |
|  | <u>COND. OBJETIVAS</u><br><u>DE</u><br><u>FUNIBILIDAD</u>   | Querrela.  |
|  | <u>FUNIBILIDAD</u>  | Amenaza de aplicación de una pena en concreto para quien transgrede la norma de derecho penal; Previsión en el artículo 2º de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.<br>Pena: Prisión de 3 meses a 2 años si el monto de lo defraudado o de lo que se pretendió defraudar es menor de \$ 50,000.00<br>Prisión de 2 a 9 años si el monto de lo defraudado o de lo que se pretendió defraudar es mayor de \$ 50,000.00<br>Prisión de 3 meses a 9 años si el monto de lo defraudado o de lo que se pretendió defraudar no puede ser cuantificado.<br>Penas Complementarias: suspensión de 1 a 5 años o Inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de la que emanan los créditos tributarios objeto de la defraudación.<br><u>CAUSAS ABSOLUTORIAS.</u> No se presentan. |
|  | <u>CUNCURSO DE</u><br><u>DEMANDAS</u>   | Concurso ideal o formal.<br>Concurso material o real.  |
| <u>LA TENTATIVA</u>  | Tentativa scabada.<br>Tentativa inacabada.  |  |
| <u>PARTICIPACION</u>   | Se aceptan todos los grados de participación previstos por el artículo 13º del Código Penal, que pueden ser resumidos en: Autor o autores.<br>Cómplice o cómplices.<br>Encubridor o encubridores.   |  |
| <u>EL DELITO</u><br><u>PERMANENTE</u><br><u>O</u><br><u>CONTINUO</u>   | Se toma como guía la Teoría del Delito Continuo o Permanente para determinar la pena a aplicar al sujeto activo de la defraudación impositiva, considerando lo defraudado o lo que se pretendió defraudar dentro de un mismo ejercicio fiscal, sin importar que se trate de diferentes acciones u omisiones de las previstas por el artículo 4º o que se trate de diferentes impuestos. |  |

FUENTES BIBLIOGRAFICAS.

- 1.- ANTOLISEI FRANCESCO.  
" La Acción y el Resultado en el Delito."  
Traducción por Jose Luis Pérez Hernandez.  
Editorial Jurídica Mexicana.
- 2.- CASAN LIONEL.  
" Egipto Antiguo ".  
Time Life International.  
United States, 1965.
- 3.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
" Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General."  
Decimoquinta Edición. Editorial Porrúa, S. A., México, 1981.
- 4.- CASTELLANOS TENA FERNANDO.  
" Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General."  
Vigésimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1986.
- 5.- CARRANCA Y TRUJILLO RAUL  
" Derecho Penal Mexicano. Parte General."  
Decimoquinta Edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1986.
- 6.- COLIN SANCHEZ GUILLERMO.  
" Derecho Mexicano de Procedimientos Penales."  
Octava Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1984.
- 7.- CUELLO CALON EUGENIO.  
" Derecho Penal. Parte General."  
Novena Edición. Editora Nacional. Tomo I. México 1953.
- 8.- CUELLO CALON EUGENIO.  
" Derecho Penal. Parte General."  
Tomo I, Volumen I.  
Decimosexta Edición. Bosh Casa Editora. Barcelona 1971.

- 9.- DE PINA RAFAEL Y DE PINA VARA RAFAEL.  
" Diccionario de Derecho."  
Décima edición. Editorial Porrúa, S. A., México, 1981.
- 10.- FONTANA JOSEPH.  
" Historia del Derecho Fiscal en México."
- 11.- FRANCO GUZMAN RICARDO.  
Apuntes de Clase, México, D. F., 1982.
- 12.- GARCIA DOMINGUEZ MIGUEL ANGEL.  
" Teoría de la Infracción Fiscal. Derecho Fiscal Penal."  
Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1982.
- 13.- HERNANDEZ ESPARZA ABDON.  
" El Delito de Defraudación Fiscal. Estudio Dogmático."  
Ediciones Botas. México, 1962.
- 14.- JIMENEZ DE ASUA LUIS.  
" La Ley y el Delito. Principios de Derecho Penal."  
Sexta Edición. Editora Sudamericana. Buenos Aires, 1973.
- 15.- JIMENEZ HUERTA MARIANO.  
" Derecho Penal Mexicano."  
Tomo I. " Introducción al Estudio de las Figuras Típicas."  
Cuarta Edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1983.
- 16.- MEZGER EDMUND.  
" Derecho Penal. Parte General."  
Traducción de la sexta edición alemana ( 1955 )  
Dr. Conrado A. Finzi.  
Editorial Argentina. Buenos Aires, 1958.
- 17.- MIRANDA JOSE.  
"El Tributo Indígena en la Nueva España durante el Siglo XVI."  
Fondo de Cultura Económica.  
Colegio de México, 1951.

- 18.- OVALLE FABELA JOSE.  
" Derecho Procesal Civil."  
Editorial Harla, México, 1980.
- 19.- PAVON VASCONCELOS FRANCISCO.  
" Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General."  
Quinta Edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1982.
- 20.- PAZOS DE LA TORRE LUIS.  
" Los límites de los Impuestos. Uso y Abuso del Poder."  
Cuarta Edición. Editorial Diana. México, 1983.
- 21.- PIJOAN JOSE.  
" Historia del Mundo."  
Salvat Editores de México, S. A. Tomo I, México, 1970  
" Primeras Civilizaciones de Mesopotamia."
- 22.- PORTE PETIT CANDAUDAP CELESTINO.  
" Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal."  
Tomo I, Cuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 1978.
- 23.- PORTE PETIT CANDAUDAP CELESTINO.  
" Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal."  
Tomo I, Quinta Edición, Editorial Porrúa, S. A., México, 1980.
- 24.- PORTE PETIT CANDAUDAP CELESTINO.  
" Dogmática sobre los delitos contra la Vida y la Salud Personal."  
Editorial Jurídica Mexicana, México. 1966.
- 25.- SANCHEZ PINA JOSE DE JESUS  
" Nociones de Derecho Fiscal."  
Tercera Edición. Editorial PAC. México, 1985.
- 26.- SOLER SEBASTIAN.  
" Derecho Penal Argentino."  
Tomo I, Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires, 1956.

27.- SOTO PEREZ RICARDO.

" Nociones de Derecho Positivo Mexicano."

Tercera Edición. Editorial Porrúa. México, 1972.

28.- VILLALOBOS IGNACIO.

" Derecho Penal. Parte General."

Cuarta Edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1983.

29.- YANEZ RUIZ MANUEL.

" El Problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra or  
ganización Política."

Tomo I, V.1 y V.3.

Talleres de Impresión de Estampillas y Valores. México, 1958.

30.- ZAVALA FLORES ERNESTO.

" Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos."

Vigesimoquinta Edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1984.



FUENTES HEMEROGRAFICAS.

1.- BACIGALUPO ENRIQUE.

Revista Mexicana de Derecho Penal.  
Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal.  
" El Delito Fiscal en España"  
Quinta época; no. 5; enero-junio de 1979. D. F.,

2.- DUMAY PEÑA ALEJANDRO.

Revista de Derecho.  
" La Infracción y el Delito Tributario."  
Universidad de Concepción. Escuela de Derecho, Chile.  
Año XLI, no. 162, julio-diciembre, 1974.

3.- GARCIA RADA DOMINGO.

Revista de Derecho y Ciencias Políticas.  
" El Delito Tributario".  
Volumen 36; no.3. 1972. Lima, Perú.

4.- KLEIN JULIO.

" El Foro". Organó de la Barra Mexicana.  
Colegio de Abogados.  
" La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal."  
Septiembre 1948, 2a. época; Tomo 5; año 3; México, D. F.

LEGISLACION.

- 1.- EXPOSICION DE MOTIVOS DE LA LEY PENAL DE DEFRAUDACION IMPOSITIVA EN MATERIA FEDERAL.
- 2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.  
Colección Porrúa. " La Ley Penal de Defraudación Impositiva-  
en Materia Federal. "  
Trigesimosexta Edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1986.
- 3.- CODIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL.  
Colección Porrúa.  
Cuadragésimosegunda Edición. Editorial Porrúa, S. A.  
México, 1986.
- 4.- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.  
Septuagesimoséptima Edición. Editorial Porrúa, S. A.  
México, 1985.

INDICE.

|   | PAG. |
|---|------|
| INTRODUCCION . . . . .  | A    |
| <u>CAPITULO I.- ANTECEDENTES HISTORICOS</u> . . . . .   | 1    |
| <u>A) EN EL MUNDO:</u> . . . . .  | 1    |
| a) Mesopotamia . . . . .  | 1    |
| b) Egipto. . . . .  | 2    |
| c) Grecia . . . . .   | 5    |
| d) Roma. . . . .  | 6    |
| e) La Edad Media . . . . .  | 8    |
| <u>B) EN MEXICO:</u> . . . . .  | 12   |
| a) Epoca Precortesiana ( Los astecas ) . . . . .  | 12   |
| b) Epoca Colonial. . . . .  | 15   |
| c) La Independencia. . . . .  | 22   |
| d) Período Post-revolucionario . . . . .  | 34   |
| NOTAS . . . . .   | 41   |
| <br>  |      |
| <u>CAPITULO II.- NATURALEZA JURIDICA DE LA LEY PENAL DE</u><br><u>DEFRAUDACION IMPOSITIVA EN MATERIA FE-</u><br><u>DERAL.</u> . . . . . | 44   |
| <u>A) FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL Y ANTECEDENTES</u><br><u>LEGISLATIVOS DESDE EL PERIODO POST-REVO-</u><br><u>LUCIONARIO.</u> . . . . .   | 44   |
| <u>B) EXPOSICION DE MOTIVOS</u> . . . . .   | 46   |
| <u>C) CAPITULOS Y PARTES QUE LA INTEGRAN.</u> . . . . .   | 56   |
| <u>D) IDEA QUE SE TUVO PARA CREARLA</u> . . . . .   | 58   |
| <u>E) RENGLON DEDICADO A SANCIONES.</u> . . . . .   | 60   |
| NOTAS . . . . .   | 65   |

CAPITULO III.- ESTUDIO DOGMATICO DE LA FRACCION

II DEL ARTICULO 1o. DE LA LEY PE-

NAL DE DEFRAUDACION IMPOSITIVA EN

MATERIA FEDERAL . . . . . 67

A) LA DOGMATICA JURIDICO-PENAL Y

EL DELITO. . . . . 67

B) LA IMPUTABILIDAD . . . . . 74

a) Concepto . . . . . 74

b) La Inimputabilidad. Causas . . . . . 77

1.- Trastorno mental y desarrollo intelectual  
retardado . . . . . 78

2.- Miedo Grave . . . . . 79

3.- Minoría de Edad . . . . . 79

C) CLASIFICACION DEL DELITO . . . . . 80

a) En función de su gravedad. . . . . 81

b) En orden a la conducta del agente. . . . . 82

c) En orden al resultado. . . . . 83

d) En orden al daño que causan. . . . . 84

e) Por su duración. . . . . 85

f) Por el elemento interno o culpabilidad. . . . . 86

g) Por su estructura. . . . . 87

h) Por los integrantes de la acción típica. . . . . 87

i) Por el número de sujetos que participan en el  
hecho delictivo. . . . . 88

j) Por su forma de persecución. . . . . 89

k) Por su materia. . . . . 90

D) LA CONDUCTA . . . . . 91

a) Concepto. . . . . 91

|   | PAG. |
|---|------|
| 1.- La acción . . . . .   | 93   |
| 2.- La omisión. . . . .   | 94   |
| b) Elementos de la Conducta . . . . .                                   | 96   |
| 1.- Manifestación de voluntad . . . . .                                 | 96   |
| 2.- Resultado . . . . .   | 97   |
| 3.- Nexo Causal . . . . .   | 98   |
| c) Sujeto Pasivo. . . . .   | 99   |
| d) Sujeto Activo. . . . .   | 99   |
| e) Bien jurídicamente tutelado. . . . .                                 | 100  |
| f) Objeto material. . . . .   | 100  |
| g) Objeto jurídico. . . . .   | 100  |
| h) Ausencia de Conducta. Causas . . . . .                               | 100  |
| 1.- La Vis Absoluta o Fuerza física exterior<br>e irresistible. . . . . | 102  |
| 2.- La Vis Maior o Fuerza mayor . . . . .                               | 102  |
| 3.- Movimientos o actos reflejos. . . . .                               | 103  |
| 4.- El sueño . . . . .  | 104  |
| 5.- El sonambulismo . . . . .   | 104  |
| 6.- El hipnotismo . . . . .   | 105  |
| <u>E) LA TIPICIDAD</u> . . . . .  | 107  |
| a) El Tipo. Concepto. . . . .   | 107  |
| b) La tipicidad. Concepto . . . . .                                     | 108  |
| c) La atipicidad. Causas. . . . .                                       | 109  |
| 1.- Falta de calidad o de número en el sujeto activo. .                 | 110  |
| 2.- Falta de calidad en el sujeto pasivo. . . . .                       | 110  |
| 3.- Ausencia de objeto ya material o jurídico . . . . .                 | 110  |
| 4.- Falta de referencias temporales o espaciales. . . .                 | 111  |
| 5.- Falta de medios comisivos. . . . .                                  | 111  |

|  |            |
|--|------------|
| 6.- Falta de elementos subjetivos de lo injusto. . . . .   | 112        |
| d) Clasificación de los delitos en orden al tipo . . . . . | 112        |
| 1.- Por su composición. . . . .                            | 112        |
| 2.- Por su ordenación metodológica. . . . .                | 112        |
| 3.- Por su autonomía. . . . .                              | 113        |
| 4.- Por su extensión o formulación. . . . .                | 113        |
| 5.- Por el daño que causan. . . . .                        | 113        |
| <b>F) <u>LA ANTIJURIDICIDAD.</u></b> . . . . .             | <b>114</b> |
| a) Concepto. Antijuridicidad formal y material . . . . .   | 114        |
| b) Causas de justificación. . . . .                        | 117        |
| 1.- Legítima Defensa. . . . .                              | 117        |
| 2.- Estado de Necesidad . . . . .                          | 118        |
| 3.- Ejercicio de un Derecho . . . . .                      | 120        |
| 4.- Cumplimiento de un Deber. . . . .                      | 121        |
| 5.- Obediencia Jerárquica . . . . .                        | 121        |
| 6.- Impedimento Legítimo. . . . .                          | 123        |
| <b>G) <u>LA CULPABILIDAD.</u></b> . . . . .                | <b>124</b> |
| a) Concepto. Doctrina . . . . .                            | 124        |
| b) Dolo. Elementos. Clases. . . . .                        | 126        |
| 1.- Dolo Directo. . . . .                                  | 127        |
| 2.- Dolo Indirecto. . . . .                                | 127        |
| 3.- Dolo Eventual . . . . .                                | 127        |
| 4.- Dolo Indeterminado. . . . .                            | 127        |
| c) La Culpa. Elementos. Clases. . . . .                    | 128        |
| 1.-Culpa consciente, con previsión o con representación. . | 130        |
| 2.-Culpa inconsciente, sin previsión o sin representación. | 131        |
| d) La Preterintención. . . . .                             | 131        |

|  | PAG. |
|--|------|
| e) La Inculpabilidad. Causas. . . . .                                | 132  |
| 1.- Error de hecho esencial e invencible. . . . .                    | 132  |
| 2.- Temor fundado. . . . .   | 135  |
| 3.- La no exigibilidad de otra conducta . . . . .                    | 137  |
| 4.- Encubrimiento de parientes. . . . .                              | 138  |
| <u>H) CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD</u> . . . . .             | 139  |
| <u>I) LA PUNIBILIDAD.</u> . . . . .                                  | 141  |
| a) Concepto. . . . .   | 141  |
| b) Excusas Absolutorias. . . . .                                     | 146  |
| <u>J) CONCURSO DE DELITOS</u> . . . . .                              | 147  |
| a) Concepto. . . . .   | 147  |
| b) Concurso Ideal o Formal . . . . .                                 | 148  |
| c) Concurso Material o Real. . . . .                                 | 149  |
| <u>K) LA TENTATIVA.</u> . . . . .                                    | 150  |
| <u>L) LA PARTICIPACION.</u> . . . . .                                | 153  |
| <u>M) EL DELITO PERMANENTE O CONTINUO Y SU PUNIBILIDAD</u> . . . . . | 155  |
| NOTAS. . . . .   | 156  |
| <u>CAPITULO IV.- DERECHO COMPARADO</u> . . . . .                     | 175  |
| <u>A) PERU</u> . . . . .   | 175  |
| <u>B) CHILE.</u> . . . . .   | 182  |
| <u>C) ESPAÑA</u> . . . . .   | 185  |
| <u>D) FRANCIA.</u> . . . . .   | 188  |
| <u>E) ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA</u> . . . . .                   | 190  |
| NOTAS. . . . .   | 195  |
| <u>CONCLUSIONES.</u> . . . . .                                       | 198  |
| <u>CUADRO RESUMEN.</u> . . . . .                                     | 206  |
| <u>FUENTES BIBLIOGRAFICAS</u> . . . . .                              | 207  |

|   | PAG. |
|---|------|
| <u>FUENTES HEMEROGRAFICAS</u> . . . . . | 211  |
| <u>LEGISLACION</u> . . . . .            | 212  |
| <u>INDICE</u> . . . . .                 | 213  |