

112
203

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

ESTUDIO DOGMATICO DEL ARTICULO 108 DEL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION: DELITO DE
DEFRAUDACION FISCAL.

T E S I S

QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

MARGARITA BUSTILLOS GONZALEZ

Director de Tesis: Dr. Eduardo López Betancourt

MEXICO, D. F.,

1993

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INDICE

INTRODUCCION.....	1
-------------------	---

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS Y LEGISLATIVOS.....	1
---	---

A. ANTECEDENTES HISTORICOS.....	1
---------------------------------	---

1. NACIONALES.....	1
--------------------	---

a. Epoca precortesiana.....	1
-----------------------------	---

b. Epoca colonial.....	5
------------------------	---

c. Epoca independiente.....	9
-----------------------------	---

1) El imperio.....	10
--------------------	----

2) La República restaurada.....	11
---------------------------------	----

a) Gobierno de Juárez.....	11
----------------------------	----

b) Administración Lerdistas.....	20
----------------------------------	----

c) El Porfirismo.....	21
-----------------------	----

d. Epoca contemporánea.....	25
-----------------------------	----

2. INTERNACIONALES.....	33
-------------------------	----

a. Grecia.....	34
----------------	----

b. Roma.....	36
--------------	----

c. Israel.....	39
----------------	----

d. Francia.....	40
-----------------	----

e. España.....	42
----------------	----

f. Inglaterra.....	45
--------------------	----

g. Perú.....	46
--------------	----

B. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS.....	48
1. NACIONALES.....	48
a. Ley de Contribuciones Directas en el Distrito Federal.....	49
b. Ley del Timbre.....	49
c. Ley de Arancel.....	49
d. Ley del Portazgo en el Distrito Federal.....	49
e. La Ordenanza de Aduanas.....	50
f. Ley del Impuesto General del Timbre.....	51
g. Proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947.....	52
h. Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.....	53
i. Código Fiscal de la Federación.....	57
2. INTERNACIONALES.....	60
a. Italia.....	60
b. Brasil.....	62
c. Colombia.....	63
d. Costa Rica.....	65
e. Cuba.....	66
f. Ecuador.....	68

CAPITULO II

NATURALEZA JURIDICA DE LA LEY.....	70
A. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.....	70
B. EXPOSICION DE MOTIVOS.....	74

C. DESGLOSE DE LA LEY.....	80
----------------------------	----

CAPITULO III

DERECHO COMPARADO.....	87
A. ARGENTINA.....	87
B. ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA.....	89
C. FRANCIA.....	92
D. ALEMANIA.....	94

CAPITULO IV

ESTUDIO DOGMATICO DEL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.....	97
A. DOGMATICA JURIDICO PENAL.....	97
B. DEFINICION DE DELITO.....	101
C. DEFINICION DE DELITO ESPECIAL.....	106
1. Codificación.....	110
2. Descodificación.....	115
D. CLASIFICACION DE LOS DELITOS.....	116
1. En función a su gravedad.....	116
2. Según la conducta del agente.....	113
a. Delitos de acción.....	118
b. Delitos de omisión.....	120
3. En orden al resultado.....	124
a. Delitos formales.....	124
b. Delitos materiales.....	125
4. Por el daño que causan.....	127

a.	Delitos de lesión.....	127
b.	Delitos de peligro.....	128
5.	Por su duración.....	130
a.	Delitos instantáneos.....	131
b.	Delitos instantáneos con efectos permanen-- tes.....	132
c.	Delitos continuados.....	133
d.	Delitos permanentes.....	134
6.	Por el elemento interno o culpabilidad.....	136
a.	Delitos dolosos.....	136
b.	Delitos culposos.....	137
c.	Delitos preterintencionales.....	138
7.	Por su estructura o composición.....	139
a.	Delitos simples.....	140
b.	Delitos complejos.....	140
8.	Por el número de actos.....	142
a.	Delitos unisubisubsisistentes.....	142
b.	Delitos plurisubsisistentes.....	143
9.	Por el número de sujetos.....	144
a.	Delitos unisubjetivos.....	145
b.	Delitos plurisubjetivos.....	146
10.	Por la forma de su persecución.....	147
a.	Delitos de querrela necesaria.....	147
b.	Delitos de oficio.....	148
11.	En función a la materia.....	151

E. PRESUPUESTOS DEL DELITO..... 153

1.	IMPUTABILIDAD.....	154
2.	INIMPUTABILIDAD.....	157
a.	Trastorno mental.....	159

b. Miedo grave.....	160
c. Minoría de edad.....	163
F. ELEMENTOS DEL DELITO.....	166
1. ESENCIALES.....	166
a. Conducta.....	166
b. Ausencia de conducta.....	169
c. Tipicidad.....	175
1) Tipo.....	178
2) Elementos del tipo.....	179
3) Clasificación en orden al tipo.....	183
a) Por su composición.....	183
b) Por su ordenación metodológica.....	184
c) Por su autonomía.....	192
d) Por su formulación.....	194
d. Atipicidad.....	197
e. Antijuridicidad.....	200
f. Causas de justificación.....	202
1) Legítima defensa.....	204
2) Estado de necesidad.....	207
3) Cumplimiento de un deber.....	210
4) Ejercicio de un derecho.....	212
5) Obediencia jerárquica.....	213
6) Impedimento legítimo.....	216
g. Culpabilidad.....	219
1) Dolo.....	221
2) Culpa.....	225
3) Preterintención.....	227
h. Inculpabilidad.....	229
1) Error esencial de hecho.....	231
2) Temor fundado.....	234
3) Coacción o violencia moral.....	236

2. NO ESENCIALES.....	238
a. La punibilidad.....	238
b. Ausencia de punibilidad o excusas absolutorias....	240
c. Condiciones objetivas de punibilidad.....	243
d. Ausencia de condiciones objetivas de punibilidad..	245
G. ITER CRIMINIS O CAMINO DEL DELITO.....	246
1. FASE INTERNA.....	246
a. Idea criminosa o ideación.....	247
b. Deliberación.....	248
c. Resolución.....	249
2. FASE EXTERNA.....	250
a. Manifestación.....	252
b. Preparación.....	252
c. Ejecución.....	254
1) Tentativa.....	254
a) Tentativa inacabada.....	257
b) Tentativa acabada.....	257
2) Consumación.....	261
II. PARTICIPACION.....	262
1. Autor material.....	264
2. Coautor.....	265
3. Autor mediato.....	267
4. Autor intelectual.....	268
5. Cómplice.....	269
I. CONCURSO DE DELITOS.....	271
1. Concurso ideal.....	272
2. Concurso real.....	275

CONCLUSIONES GENERALES	280
ANEXO UNICO: CUADRO RESUMEN.....	287
BIBLIOGRAFIA.....	294

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

Actualmente existe un gran consenso sobre la importancia de reformar de manera constante las leyes fiscales con la finalidad de tener un mayor control sobre las contribuciones. - Para lograr esto, se hizo necesaria y fundamental la inserción de medidas económico-coactivas en el Código Fiscal de la Federación.

La complejidad de las leyes fiscales ha dado como resultado la violación, en algunos casos involuntaria, de las mismas, lo que ha traído como consecuencia la aplicación de sanciones a los contribuyentes infractores, sin embargo, el objetivo de tipificar delitos en el Código de referencia, no consiste propiamente en aplicar sanciones, sino en evitar que se dé la sanción misma logrando con esto mayor captación de recursos, de aquí que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público esté implementando constantemente medidas que de alguna manera eviten la evasión de impuestos en todo caso nociva para el Fisco Federal.

El Congreso de la Unión ha contemplado en el Artículo --108 del Código Fiscal de la Federación, el delito de defraudación fiscal como una de las formas de evitar que sea disminuído el patrimonio del Estado por parte de los contribuyentes.

Tomando en cuenta la complejidad del delito de referencia, resulta interesante realizar su análisis a la luz de la Teoría del Delito. Por lo anterior el objetivo de este trabajo consiste en estudiar el origen y evolución del delito de -

defraudación fiscal en diferentes civilizaciones a través de la historia.

La hacienda pública ha sido una materia de gran importancia en todos los tiempos por lo que se considera necesario -- que se conozcan tanto los derechos como las obligaciones de los contribuyentes, así como los delitos y sanciones contenidos en el Código Fiscal de la Federación.

La investigación que hoy presentamos consta de cuatro capítulos en los cuales se contempla lo siguiente:

En el primer Capítulo se trata lo relativo a los antecedentes históricos y legislativos, tanto nacionales como internacionales del delito de defraudación fiscal, así como de la hacienda pública en general, que de alguna manera contribuyó al surgimiento del delito que constituye nuestro objeto de estudio.

Al ser el delito de defraudación fiscal uno de los delitos especiales, es necesario conocer sus orígenes a fin de poder encontrar una explicación del mismo en la actualidad.

El Capítulo II versa sobre la naturaleza jurídica de la Ley, donde se incluye el fundamento constitucional del Código Fiscal de la Federación, exposición de motivos y desglose de la misma. Cabe mencionar que la Ley Penal de Defraudación Impositiva fué derogada en 1948, integrándose el contenido al Título VI del Código Fiscal de la Federación, por lo que se consideró necesario incluir la exposición de motivos de dicho Código, sin embargo, al no encontrarse mayores datos sobre la misma, se procesó la relativa a la Iniciativa de Ley para la

emisión de un nuevo Código Fiscal de la Federación, misma que fué enviada al Congreso de la Unión en 1967. Asimismo se consideró pertinente elaborar un estudio integral del Código Fiscal de la Federación vigente, por tratarse de la Ley en que se encuentra contemplado el delito que constituye nuestro objeto de estudio.

En el Capítulo III se contempla lo referente al derecho comparado, realizando un análisis del delito de defraudación fiscal en Argentina, Estados Unidos, Francia y Alemania, en el cual se establecen diferencias y semejanzas en los distintos sistemas jurídicos con respecto al delito de referencia. Para conocer el origen y evolución del delito que constituye nuestro objeto de estudio, en Argentina, debemos estudiar previamente la legislación norteamericana por ser ésta la esencia de la legislación de aquél país.

Por último, en el Capítulo IV se analiza el delito de defraudación fiscal contemplado en el multicitado artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, a través de la óptica de la Teoría del Delito, auxiliándonos para ello de la Dogmática Jurídico-Penal así como de las valiosas aportaciones al Derecho Penal, emitidas por los más destacados juristas a nivel nacional e internacional.

Al final de la presente investigación se encuentran las conclusiones generales así como un Anexo Único que contiene un Cuadro Resumen donde se sintetiza el contenido del estudio dogmático del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, contemplado en el Capítulo IV del trabajo que ahora presentamos.

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS Y LEGISLATIVOS.

A. ANTECEDENTES HISTORICOS.

1. NACIONALES

a. EPOCA PRECORTESIANA

Algunos aspectos de la vida económica en la época precortesiana podemos encontrarlos en la descripción de los palacios de Noctezuma.

Con respecto a la hacienda pública, el maestro Pedro Carrasco menciona que en los almacenes reales se acumulaban los tributos de las provincias, mismos que se destinaban a atender las necesidades de todos los funcionarios y trabajadores de palacio.⁽¹⁾

La economía doméstica de palacio, abarcaba la economía --

(1) CARRASCO, Pedro, et. al.- Historia general de México, T.I., México, El Colegio de México, 1981, p. 221.

del reino entero. La hacienda pública se organizaba a base de la economía doméstica del soberano, predominaban las transacciones económicas en trabajo y en especie, dada la falta del uso general del dinero.

El cuerpo político organizaba los rasgos fundamentales de la economía. El gobierno controlaba la tierra y el trabajo como recursos fundamentales.

Los artesanos estaban obligados a pagar tributo y a prestar servicios según su oficio, también el campesino tenía que pagar tributo a cambio del uso de la tierra y prestar servicios personales en trabajos de la comunidad y para las autoridades superiores.

Podemos decir entonces que la producción y distribución se basaba en la organización política para la extracción de tributos y la producción mediante los servicios personales de los plebeyos.

Según el autor de referencia, se daba una centralización de productos y recursos, como son la tierra y el trabajo.⁽²⁾

En la época precortesiana, la tierra era la principal fuente de producción, por razones obvias, ya que se trataba de una civilización agrícola.

Las tierras de los nobles y de los maceguales suponen el desempeño de una función pública ya que éstos últimos habían de dar tributo y trabajo, y los nobles debían prestar servi---

(2) CARRASCO, Pedro, et. al. - Historia general de México, p. 227.

cios a su señor o al rey en la guerra y en la administración a cambio de la tierra que éste les otorgaba.

Otros tipos de tributo, son aquellos que los labradores - daban al señor, consistentes en trabajar la tierra, dar servicio doméstico y algunos artículos de consumo como leña y guajo lotes, por otra parte, las mujeres hilaban para el señor como otra forma de tributar.

Según el autor de referencia, desde el rey hasta el macegual todos daban su tributo y servicios personales que se consideraban como una contribución a la sociedad.⁽³⁾

La función de los maceguales consistía en sostener el aparato estatal y ceremonial y la base para tasar sus prestaciones era variable de acuerdo a la región, pero en general parece haberse basado en la cantidad de tierra que poseía el tributario.

Los labradores a veces pagaban el tributo en especie y otras en trabajo agrícola aplicado a las tierras destinadas al tributo. Cuando se pagaba en especie el tributo alcanzaba la tercera parte del producto.

Con respecto a los servicios personales no había una tasa fija sino que estaban al arbitrio del soberano, quien los exigía de acuerdo a las necesidades existentes.

El pago en especie lo realizaban principalmente los merca

(3) CARRASCO, Pedro, et. al.- Historia general de México, p. 230.

deres, artesanos y labradores de tierras de riego, sin embargo, el pago en trabajo agrícola se encuentra en todos los niveles de organización económica de la época.

Un rey o un señor importante, tenía sus dominios en varios lugares, todos los cuales contribuían a la hacienda del mismo.

Como se mencionó anteriormente, los tributos que se pagaban se almacenaban en locales reales e "incluían grandes cantidades de productos agrícolas como son: maíz, frijol, chíca, chícales secos y cacao; otros productos como miel y sal; materias primas, como cal, algodón, cochinilla, madera de construcción y plumas; otros productos como leña, papel, copal, asientos, patatas, jícaras y carrizos de tabaco,... ropa, trajes y divisas militares y armas,... oro en polvo o en tejuelas o ya hecho en adornos, cuentas de chalchihuite, pieles de jaguar; cascabeles y hachuelas de cobre,... ropa de henequén, papel amate y algodón,... productos exóticos de gran valor, como pieles de jaguar, chalchihuitis y plumas de quetzal. Todos los bienes acumulados en forma de tributo servían para satisfacer las necesidades del rey y de palacio".⁽⁴⁾

Los señores obtenían la mayor parte de los productos que necesitaban de los tributos.

De lo anteriormente expuesto se colige que en la época precortesiana no existía una organización de la hacienda pública, o mejor dicho, no existía tal, ya que los tributos se destinaban a satisfacer las necesidades del rey o del señor y de

(4) CARRASCO, Pedro, et. al. - Historia general de México, p. 230.

sus súbditos y no al bienestar de la sociedad en general, menos aún encontramos en esta época, antecedentes del delito de defraudación fiscal que constituye nuestro objeto de estudio.

b. EPOCA COLONIAL

Hacia 1519, ⁽⁵⁾ se habla ya de un "Consejo de Indias", pue-
to de consejeros del de Castilla y que funcionaba como una se-
cción especial de aquél. En 1524 se erige ya en órgano indepen-
diente. A pesar de que parecía lógico que fuera el Consejo de
Hacienda de Castilla el que entendiera en las cuestiones de la
hacienda indiana, se creyó preferible para lograr una unidad -
de dirección, el dejarlo a cargo del Consejo de Indias, quien
se vió revestido de los más amplios poderes administrativos, -
judiciales y financieros para el desempeño de su misión.

El nuevo Consejo de Indias se hizo cargo del control de -
los funcionarios de la hacienda indiana, interviniendo activa-
mente en lo referente al nombramiento de los mismos, revisión
de cuentas, visitas y residencias, etc., existía un funciona-
rio especial en Cádiz, encargado del registro de las naves.

En las indias, se había efectuado una rápida expansión de
la colonia, los españoles llegaban a la Península de Yucatán y
el Rey nombraba inmediatamente Oficiales Reales de los nuevos
territorios.

Los primeros Oficiales de Hacienda de la Nueva España, re

(5) Año en que Diego Velázquez nombró a Hernán Cortés ge-
neral de la armada organizada para la conquista de México.

cibieron sus títulos en 1522, y según Ismael Sánchez Bella, estos oficiales propietarios, iban precedidos generalmente de otros funcionarios de hacienda, especialmente nombrados para acompañar a los propios caudillos, que a veces eran los que hacían la designación. (6)

Al mismo tiempo que crecía la extensión de la organización de la Real Hacienda, los ingresos de ésta aumentaban en proporción notable, debido en parte a la creación de nuevos impuestos.

Al principio los ingresos procedentes de impuestos eran de escasa importancia y según Sánchez Bella, en su mayor parte se obtenían del diezmo eclesiástico de las iglesias indias, de los metales preciosos y de los rescates que se hacían, del almojarifazgo de las mercancías que se llevaban a España. A estos vinieron a sumarse más tarde, el tributo del indio, y la Bula de la Cruzada. (7)

Como ya se mencionó anteriormente, este aumento de ingresos fiscales durante la colonia, se debió principalmente a la organización administrativa de la hacienda pública.

Según el autor de referencia, en lo que respecta a la legislación de la hacienda, la iniciativa partía fundamentalmente de la Corona, aunque también se encontraba en las instruc-

(6) SANCHEZ BELLA, Ismael.- Organización financiera de las Indias Siglo XVI, Esc. Libre de Derecho, México, Miguel Ángel Porrúa, 1990, p. 13.

(7) Ibid. p. 14.

ciones emitidas por los órganos de gobierno de la administración indiana. Esta legislación se limitaba a dar instrucciones a los Oficiales Reales para el desempeño de sus oficios, mismas que se recibían directamente del rey, si eran los primeros nombrados para aquella región o bien se les remitía a las que se habían dado a sus antecesores en el oficio. (8)

Quizá la función más importante de los Oficiales Reales era la recaudación de ingresos. Al descubrirse las Indias, el sistema de recaudación vigente en Castilla, era el del arrendamiento. Este sistema se considera excelente, ya que hacía efectiva la cobranza de los impuestos, aseguraba los ingresos en las arcas del Tesoro con mayor exactitud, ponía en circulación los capitales de los hombres de negocios y fijaba sus utilidades a las del tesoro, sin embargo, se veía desvirtuado en su aplicación por los abusos de los arrendadores, no obstante lo anterior, este sistema de arrendamiento fué trasplantado con carácter general para todas las rentas de los nuevos territorios conquistados.

En cada pueblo se dejaba una relación de lo que tocaba pagar, misma que se entregaba al cacique principal y una copia se le dejaba a quien había de cobrar el tributo del pueblo respectivo. Las revisiones eran frecuentes porque el número de contribuyentes variaba de manera constante, ya que por una parte, disminuía por la mortandad de indios en el siglo XVI y por otra aumentaba, por la política constante del monarca de incorporar a los indios de las encomiendas de particulares a la Corona.

(8) SANCHEZ BELLA, Ismael.- Organización financiera de las Indias Siglo XVI, p. 210.

Según Sánchez Bella, el tributo podía ser pagado en oro y plata, aunque era esto último lo más frecuente. En la Nueva España, cada tributario abonaba un peso, media fanega de maíz y otra parte en mantas, algodón y cacao, entre otras cosas; algunos pueblos llevaban ropa, gallinas y frijoles, trigo, chile y otras semillas. (9)

Cuando el tributo se pagaba en dinero, éste quedaba en poder del tesorero, que lo ingresaba en el arca. En el caso más frecuente de que lo fuera en especie, quedaba en poder del factor y debían ser vendidos en almoneda pública.

En la Nueva España solía recaudarse el tributo una vez al año, al tiempo de la cosecha, el plazo para el pago del tributo empezaba a correr desde el principio del año o a más tardar a la tercera parte del mismo.

Según el autor de referencia, los pueblos y provincias -- que no pagaban los tributos tardándose un año o dos para hacerlo, al momento de presentarse a cobrarlos los caciques y gobernadores indígenas, ayudados por tequitlatos que iban a domicilio a recogerlo mismos que los entregaban a los Oficiales Reales, y si no se pagaba completo por los tributarios, se los -- llevaban presos. (10)

Una vez que hemos tratado lo relativo a la cuestión tributaria en la época colonial, pasemos al estudio del tema que nos ocupa, en la época independiente.

(9) SANCHEZ BELLA, Ismael.- Organización financiera de las Indias Siglo XVI, p. 211.

(10) Ibid. p. 212.

c. EPOCA INDEPENDIENTE

En los primeros tiempos de la época independiente, México recibe un legado de legislación española bastante diversificada, incompleta e inadecuada a la nueva realidad social de nuestro país. La actividad del legislador estuvo dirigida a la --- creación de normas tendientes a establecer el orden público y organizar el nuevo Estado.

Se legisló principalmente en materia hacendaria, militar y de policia. Dentro del derecho penal fiscal se reglamentó en materia de contrabando por ser éste un problema que reclamaba inmediata atención.

Aún cuando el contrabando implica defraudación fiscal, -- por cuanto es una defraudación de derechos aduanales, no podemos decir que surge aquí propiamente el delito de defraudación fiscal como tipo delictivo, ya que éste hizo su aparición con posterioridad, de lo cual haremos referencia en el apartado relativo a los antecedentes legislativos nacionales.

En lo que se refiere a hacienda pública, la primera legislación que tuvo el México independiente, fué la Ley de Arbi---trios de 1848.

En 1856 se expidió la Ley sobre Desamortización de Fincas Rústicas en la que se mencionaba que las fincas que tuvieran o administraran las corporaciones civiles, se adjudicaban en propiedad por el valor que se estuviera pagando de renta hasta la fecha, capitalizándolas al 6% anual.⁽¹¹⁾

(11) BUSTILLOS GONZALEZ, Margarita.- Hidalgo, Dgo.: su hacienda pública municipal 1983-1988.- Tesis Profesional, México, Facultad de Ciencias Políticas y Sociales, UNAM, 1990, p. 232.

1) EL IMPERIO

Según Daniel Cosío Villegas, (12) Maximiliano aceptó el trono en abril de 1864, embarcándose él y su esposa Carlota en la fragata Novara rumbo a México, el 28 de mayo del mismo año.

Una vez establecido el imperio, Maximiliano contrató una serie de convenciones y empréstitos onerosos, cuyo reconocimiento habría arruinado al país. Estos consistían en unos préstamos negociados en París, siendo el más importante el concluído el 11 de abril de 1864; otros dos empréstitos colocados en Londres, Amberes y Francfort y emitidos en París en abril y -- septiembre de 1865; y por último, dos capitalizaciones sucesivas en 1864 y 1865 de la deuda de Londres.

Según el autor de referencia, el producto de estos empréstitos se aplicaba de manera preferente a pagar los gastos de la expedición francesa e indemnizar reclamaciones de súbditos franceses. Para pagar sólo los intereses de la deuda, el imperio empeñó la mitad de los productos de las aduanas de todo el país. (13)

Maximiliano al organizar su gobierno, se rodeó principalmente de elementos liberales moderados, con disgusto de los -- conservadores que esperaban de él una política reaccionaria. En vez de enfrentarse a la reconstrucción económica del país, se dedicó a organizar una suntuosa corte, descuidando así los servicios más importantes de la nación.

(12) COSIO VILLEGAS, Daniel.- Historia moderna de México, T. VII, México, Hermes, 1973, p. 269.

(13) Ibid. p. 270.

Bajo tales circunstancias, era seguro que la pobreza del erario nacional, las exigencias económicas de Francia, la imposibilidad de recaudar los impuestos por hallarse la nación en guerra y el decaimiento del comercio y de la industria, serían causas determinantes del fracaso del imperio.

No obstante la inestabilidad del país, en 1865 se dictó - la Ley Sobre Organización de la Hacienda Municipal, en la cual se mencionaba que los bienes propios de los ayuntamientos eran los censos, las rentas y pensiones de agua; las rentas de terrenos ocupados a títulos de arrendamientos, mientras no se desamortizaran; los mercados; las alhóndigas, los rastros, los mataderos, entre otros, de los cuales deberían obtenerse los tributos.

2) LA REPUBLICA RESTAURADA

Según Cosío Villegas,⁽¹⁴⁾ durante la república restaurada, - la deuda pública que había ido acumulándose desde la Colonia - fué a partir de la consumación de la independencia, fuente de conflictos internacionales y causa importante de la penuria del erario, de la inestabilidad oficial y del desprestigio y - desconfianza en el crédito público.

a) GOBIERNO DE JUAREZ

El presidente Juárez entró a la capital el 15 de julio de

(14) COSÍO VILLEGAS, Daniel.- Historia moderna de México, p. 271.

1867, acompañado de sus ministros Sebastián Lerdo de Tejada, José María Iglesias e Ignacio Mejía, restableciendo así el orden constitucional.

En la república restaurada, la reorganización administrativa se inició haciendo cesar en el ramo de hacienda las facultades extraordinarias concedidas provisionalmente por las circunstancias de la guerra, a los generales en jefe de cuerpos de ejército, gobernadores de estado y otras autoridades civiles y militares. Los jefes de hacienda, administradores de aduanas marítimas y fronterizas, de papel sellado, y en general, todas las oficinas federales de hacienda, volvieron a depender exclusivamente del ministerio del ramo; la obediencia de aquellos se limitaría a las órdenes de éste.

El ejecutivo procedió en seguida a la reducción paulatina del ejército de 60 mil hombres para quedar en número de 16 mil.

Según Cosío Villegas,⁽¹⁵⁾ el ministerio de hacienda cuyo funcionamiento fué muy irregular en el gobierno de Juárez, tuvo que rehacer todo el sistema de recaudación creando oficinas federales de hacienda y administraciones de aduanas en toda la República. Tuvo además que conseguir el respeto necesario a la norma, relativo a que sus oficinas situadas fuera del Distrito Federal dependían exclusivamente del ministerio, lo mismo para la tramitación ordinaria de los asuntos que en todo lo referente a recaudación y distribución de los caudales públicos.

(15) COSÍO VILLEGAS, Daniel.- Historia moderna de México p.271.

El ministerio de hacienda también se vió obligado a su- primir los fondos especiales, resultantes de la separación au- tomática del producto de ciertos impuestos u oficinas para el pago de obligaciones especiales. Se desquiciaba así no sólo - la contabilidad, sino todo el programa hacendario del gobier- no.

Tomadas estas providencias, el gobierno pudo ya proyec- tar el presupuesto; pero antes de llegar a ningún resultado, - el Congreso deseoso de volver al orden constitucional, uno de cuyos principales objetos es la buena inversión de los impue- tos y que en cuanto a gastos no haya caprichos y arbitrarie- dades, acogió con beneplácito la iniciativa de la diputación de Querétaro que consultaba la vigencia de la Ley del 16 de agosto de 1861 como presupuesto provisional y pedía al ejecuti- vo que en el plazo de 15 días manifestara las modificaciones que considerara necesarias, a ese presupuesto.

En la república restaurada no hubo superávit, esto se de- be atribuir a la desaparición de los ingresos extraordinarios que se recaudaron en 1867-1868 y a la política del Congreso.- El ejecutivo adoptó una política opuesta a la seguida cuando gozaba de facultades extraordinarias, ya que sustituyó algu- nos impuestos por otros.

La Ley del 11 de octubre redujo a la mitad el derecho so- bre producción de algodón; la del 17 de noviembre suprimió el impuesto de peajes pero en su lugar creó contribuciones sobre el valor de la propiedad rural, fábricas y molinos, sobre im- portaciones, y sobre el transporte a las empresas de carrua- jes.

El ejecutivo autorizó nuevos ingresos y el aumento de -- los existentes. Las demás disposiciones fueron moderadas y --

prudentes y contribuyeron a afianzar la hacienda pública.

El Congreso aprobó dos reducciones: la de un 7% en los derechos de alcabala cobrados por la administración de rentas del Distrito Federal y la contribución federal sobre los impuestos suprimidos y aún sobre algunos de los que se dejaron en vigor.

La actitud del Congreso era en parte, una respuesta al hecho de ser muy complicado y defectuoso el sistema fiscal de la República, el cual necesitaba en consecuencia, radicales reformas.

Una de las principales fallas del sistema impositivo era apoyarse con exceso en el producto de las aduanas, que aportaban casi las tres cuartas partes de los ingresos.

La alcabala general era la más importante de las contribuciones, gravaba los artículos introducidos al Distrito Federal, según la tarifa exactamente igual al arancel de aduana que gravaba las importaciones.

El tercer renglón de ingresos del erario en orden de importancia, era la renta del papel sellado y de la contribución federal. (16)

(16) La contribución federal fué establecida por la Ley del 16 de diciembre de 1861 para sustituir el llamado contingente que tenían señalados los estados para atender los gastos federales.- COSIO VILLEGAS, Daniel.- Historia moderna de México, p. 272.

La causa de los bajos ingresos era el auge del contrabando en fronteras, las razones para ello eran múltiples, los egresos sueltos de los funcionarios aduanales constituían una, en algunos otros casos, el contrabando se efectuaba por falta de vigilancia suficiente, como ocurría en la frontera de Guatemala y en ambos litorales, donde faltaba la patrulla de la guardacostas.

Los intereses ligados al contrabando eran muy fuertes, éste no sólo se realizaba con la importación de mercancías sino también con la exportación de moneda, que ofrecía el incentivo de su alto valor intrínseco. Este tipo de contrabando perjudicaba a los importadores honrados porque el dinero exportado servía para pagar las mercancías extranjeras.

La solución oficial a este problema fué tan nociva como el mal mismo, ya que en la Ley del 9 de diciembre de 1871 se determinó cobrar el derecho de exportación a todos los envíos de dinero hechos a los estados costeros, con la sola excepción de la moneda fraccionaria. Los perjuicios causados por esta situación eran enormes, tanto por los dos a tres millones de pesos en que se calculaba el fraude anual al fisco como por el daño que necesariamente causaba en el comercio de buena fé, la competencia desleal de tanta mercancía de bajo costo introducida de manera ilegal al país.

Por último, representaba también serio tropiezo al sano desenvolvimiento del sistema fiscal, la falta absoluta de estadísticas fidedignas y completas para normar el criterio de las autoridades hacendarias, así como también la falta de catastros y padrones fiscales indispensables para determinar los impuestos y calcular su rendimiento.

El sistema fiscal, no obstante los buenos deseos del público y del gobierno, y pese a todos sus inconvenientes y defectos, se mantuvo a lo largo de la república restaurada con ligeras modificaciones.

La complicación del sistema hacendario con todos sus problemas, se agravaba al reproducirse casi sin variantes, en cada uno de los estados de la federación. Eran en mayor o menor grado el reflejo de la desorganización y destrozos causados por las guerras de intervención e Imperio, así como de las -- continuas revueltas que asolaron al país desde la independencia.

El problema principal del ministro de hacienda de la república restaurada consistía en hallar medidas adecuadas para corregir los vicios del sistema impositivo sin disminuir los ingresos inmediatos del erario.

Según Matías Romero, "la cuestión de la hacienda es ahora y seguirá siendo por algún tiempo, la cuestión vital de México. De su solución depende no sólo la existencia de la República como nación independiente, sino su progreso o decadencia en el porvenir... una vez conquistada la reforma y asegurada la independencia, las otras cuestiones de administración son verdaderamente secundarias comparadas con las de hacienda". (17)

Es indiscutible que Matías Romero tenía razón ya que la cuestión de la hacienda pública ha sido de gran importancia en todos los tiempos y en todas las civilizaciones.

(17) Cit. pos. COSIO VILLEGAS, Daniel.- Historia moderna de México, p. 372.

Don Manuel Gorotiza, ministro de hacienda advirtió por primera vez en 1838, la conveniencia de diversificar las fuentes de ingresos federales, desplazando el centro de gravedad de los impuestos exteriores a los interiores. Estos antecedentes permitieron a Romero argumentar la notoria inconveniencia de que los derechos aduanales fueran la principal fuente de ingresos, al grado de representar éstos las dos terceras partes del total. (18)

En 1869 los incentivos al contrabando eran muy grandes. La dilatada extensión y la despoblación casi completa de sus costas, sumadas a la carencia de buques de guerra, guardacostas y guardias marítimos bien organizados, facilitaban el acceso de naves contrabandistas.

Según lo anteriormente expuesto podemos decir que en el época de Juárez el contrabando era común, sin embargo, no se tiene antecedente de que éste se encontrara normado en alguna ley.

Según Daniel Cosío Villegas, el presidente Juárez tuvo - que consagrar varias sesiones de su gabinete, al estudio de - un déficit que podía ascender al 15% de los ingresos. El secretario de hacienda pasó al Congreso con un nuevo plan de reformas financieras, mismo que fué presentado a la Cámara en - noviembre de 1869, afrontaba la cuestión del déficit proponiendo cuatro medios para solucionarlo: reformas al arancel, aprobación del impuesto al timbre, reposición de los derechos de portazgo y de consumo en el Distrito Federal y aumento a -

(18) Cit. pos. COSÍO VILLEGAS, Daniel.- Historia moderna de México, p. 273.

la contribución federal. (19)

La cuestión de aranceles se originó al restaurarse la República. El portazgo era la vieja alcabala general a los productos nacionales, el consumo, un impuesto alcabalatorio a los artículos extranjeros. La contribución federal era un impuesto adicional del 25% sobre todos los gravámenes locales cobrados en los estados.

Se desaprobaron las iniciativas debido a la animadversión popular a las reformas.

En general, la República conservaba casi el mismo sistema fiscal del virreinato; las únicas reformas hechas desde la independencia, se reducían a la abolición de los monopolios del tabaco, nieve y pólvora.

Matías Romero trató de sanear las finanzas públicas dentro de las limitaciones impuestas por el poder legislativo durante los años de 1869 a 1871, y pudo influir con mucho en la Secretaría de Hacienda para mejorar las recaudaciones; en buena medida la reorganizó y la sometió a la más severa disciplina, ya que no contaba con más medios para hacer frente a tan grave problema, que el ahorro y la buena administración de los fondos públicos, siendo los ingresos de 1870-71, los más altos desde la restauración de la República.

Matías Romero perseveraba en su idea del aumento de im-

(19) COSIO VILLEGAS, Daniel.- Historia moderna de México p.274.

puestos y en la reforma al sistema fiscal, pero sólo en condiciones muy desfavorables, se le presentó la oportunidad para aplicar sus ideas. Ante un alarmante déficit presupuestal, -- con escasas recaudaciones y una agitación electoral ya dasatada, inició las reducciones que le consentía la ley y comenzó a pagar con retraso las listas civil y de clases pasivas.

Según Cosío Villegas, (20) los acontecimientos políticos -- llevaron a la hacienda pública por muy distinto camino del -- que se había planeado. El general Díaz en Oaxaca y Treviño en el norte, se lanzaron al movimiento armado de la revuelta de la Noria, alterando la paz tan gravemente como no había ocurrido en México después de la caída del imperio.

Los primeros éxitos de la rebelión impresionaron tanto, que el Ejecutivo pidió al Congreso facultades extraordinarias en los ramos de hacienda y guerra. La ley concedió completa -- libertad de acción a aquél y sólo le restaba dictar leyes que crearan o aumentaran los impuestos, que simplificaran la recaudación y administración.

Las exigencias militares fueron excesivas, por lo que el gobierno logró recursos futuros para atenderlas solicitando -- pago anticipado de impuestos futuros, préstamos pagaderos con los ingresos del año siguiente y medidas indirectas para anticipar el vencimiento de algunos derechos.

Todas estas medidas produjeron recursos para sofocar la rebelión, sin embargo, la desproporción entre ingresos extra-

(20) COSIO VILLEGAS, Daniel.- Historia moderna de México p. 274.

ordinarios y el precio de la revuelta agravó la situación hacendaria de la República.

En junio de 1872 Matías Romero abandonó el ministerio de hacienda, sucediéndole Francisco Mejía.

Según lo anteriormente expuesto, podemos colegir que Matías Romero logró liberar la hacienda pública, de la mayor -- parte de los vicios que venía arrastrando desde la consuma--- ción de la independecia, tales como préstamos forzosos, nego cios de agio ruinosos, fondos especiales en las rentas públi cas, hipoteca de los productos de las principales oficinas re caudadoras, entre otros.

Asimismo, podemos atribuir a Matías Romero el haber sen tado las bases del moderno sistema fiscal mexicano, así como el saneamiento del crédito público amortizando considerables sumas de títulos de deuda pública.

Mejía al tomar posesión del ministerio de hacienda en ju nio de 1872, se encontró con un panorama financiero desolador ya que la revuelta había paralizado la vida económica y sumido a la hacienda en una verdadera bancarrota.

b) ADMINISTRACION LERDISTA

El triunfo del gobierno sobre los porfiristas afirmaba - la solidez de la administración en la opinión pública y resta blecía la confianza interior y exterior, en la consolidación de la paz y en la seguridad pública, hechos que provocarían - mejores transacciones mercantiles y un rendimiento superior - de los impuestos federales.

Según Cosío Villegas, con Lerdo de Tejada y Mejía, las reformas fiscales fueron pocas y de escasa importancia; pero la conservación de la estructura fiscal costaba a la nación un déficit enorme, una paralización casi completa de las obras públicas y una suspensión indefinida de la amortización de la deuda. (21)

La situación hacendaria se fué agravando y se hacía necesario o aumentar los ingresos o reducir los gastos. Mejía optó por lo primero, más no por la vía de reformas de fondo, si no acudiendo a la elevación de la tasa de los impuestos ya establecidos, sin embargo, la situación hacendaria se hacía más crítica.

Finalmente cayó el lerdismo debido a su errónea política hacendaria, a la paralización de las obras públicas y a la falta de construcciones ferrocarrileras que activaran la economía.

c) EL PORFIRISMO

José Valadés menciona que el régimen porfirista no sólo consiste en la formación del Estado, sino también el comienzo de una nueva economía de la sociedad. La empresa privada, en esta época, fué atraída por las grandes especulaciones; los recursos agrícolas fueron puestos en movimiento; el sistema del salario sufrió alteraciones importantes; la vivienda se convirtió en un problema; el comercio significó una lucha entre los monopolios europeo y norteamericano; la moneda mexicana

(21) COSIO VILLEGAS, Daniel.- Historia moderna de México pp. 465-525.

na ascendió entre las extranjeras; el crédito fué fundado y - los bancos abrieron cauces importantes; hubo competencia entre importaciones y exportaciones y las clases trabajadoras modificaron su pasividad y servidumbre. (22)

El Estado dejó en libertad la competencia, abandonó el - intervencionismo económico y permitió que el país entregara - sus principales recursos al expansionismo capitalista mundial.

En 1883 se abrieron las puertas del país al inversionismo extranjero y el Secretario de Hacienda anunció el incremento de la riqueza pública, el aumento en los consumos, en las transacciones de carácter privado y el establecimiento de asociaciones de crédito, circunstancias que crearon confianza en los extranjeros para la introducción de capitales que vendrían a beneficiar en gran medida al país.

La economía mexicana ya no dependía de esfuerzos y de -- crisis internas sino de las crisis de los capitales extranjeros.

A consecuencia de los desastres comerciales, entraron en problemas las finanzas públicas y tuvieron que suspenderse -- las obras en ejecución, disminuyendo las construcciones.

En los comienzos del porfiriato se trató de fortalecer y na clase dirigente mexicana misma que había sido abatida con

(22) VALADEZ, José C.- El porfirismo: Historia de un régimen, México, UNAM, 1941, pp. 65-124.

la intervención francesa, pero este propósito no encontró eco.

El capitalismo mexicano pretendía un poder propio e independiente; consideraba arbitrario y peligroso para sus intereses un nuevo sistema de tributación que pretendía decretar el ministerio de hacienda y se negaba a prestar el auxilio económico inmediato al gobierno.

Según José Valadez, en 1882 la minería volvió a ser en México, al igual que a comienzos de la República, una ilusión de riqueza. El Estado consideró necesario reformar los aranceles para favorecer la exportación de metales, encontrando una seria oposición en la Cámara de diputados, ya que mencionaban que una riqueza sepultada no es riqueza. No obstante lo anterior, la Cámara apoyó el proyecto del ejecutivo federal, disminuyendo los gravámenes de exportación sobre la plata.⁽²³⁾

La intervención del Estado en el comercio, aparte de los gravámenes fiscales, en los comienzos del régimen porfirista fué primero exigiendo a los establecimientos mercantiles que llevasen libros de contabilidad, expidiendo posteriormente el Código de Comercio.

La Secretaría de Hacienda sostenía la necesidad de que la exportación de la plata quedase exenta de derechos, cuestión que disminuiría en gran medida los ingresos del Estado.

Asimismo, la Secretaría de referencia, solicitaba la cooperación de las autoridades de los estados de la República pa

(23) VALADEZ, José C.- El porfirismo: Historia de un régimen, p. 67.

ra la construcción de nuevos caminos, y se pedía un impuesto adicional sobre las recaudaciones adicionales, destinado a -- los ferrocarriles.

Los ingresos de los ferrocarriles aumentaron en gran medida, conforme se extendían las vías.

Según el autor de referencia, en 1879 el Congreso aprobó la autorización para que el ayuntamiento de la Ciudad de México aumentara los ingresos sobre la propiedad urbana y sobre el comercio. Asimismo, en 1882 se discutió en la Cámara de diputados el aumento de los presupuestos postales y la necesidad de que el país tuviese un Código Postal. (24)

En 1886 se reformó la Constitución para consolidar la desaparición de las alcabalas e impedir que se gravara el tránsito de mercancías en el interior.

De lo anteriormente expuesto, podemos inferir que en el régimen porfirista no hubo reformas trascendentes en lo que respecta a la hacienda pública, y no se encuentran antecedentes relativos al delito de defraudación fiscal, sino únicamente cuestiones relacionadas con la hacienda pública en general.

(24) VALADEZ, José C.- El porfirismo: Historia de un régimen, pp. 329-389.

d. EPOCA CONTEMPORANEA

Según Dolores Beatriz Chapoy, (25) en la época preconstitucional, Carranza dictó varias disposiciones de carácter tributario. En 1914 se estableció un impuesto predial federal sobre todas las fincas rústicas de particulares; en 1915, el ejecutivo emitió un acuerdo que prohibía el otorgamiento de -- concesiones con privilegios o exenciones de impuestos así como los impuestos alcabalatorios.

En 1916 se emitió otro decreto prohibiendo a los estados establecer más contribuciones que las previstas en sus respectivas legislaciones.

En la Constitución de 1917 no se estableció un sistema de contribución de competencia entre la Federación y entidades federativas, y no se elaboró ningún plan concreto posteriormente. Esto propiciaba varios vicios como son: la duplicación de gastos administrativos de recaudación, la multiplicidad de gravámenes al consumo acentuado, la regresividad del sistema tributario y la presión inflacionaria, entre otros.

Según la autora de referencia, en la época de los veintes, se efectuó una labor de modernización del sistema jurídico aplicable a la vida económica. Durante el decenio anterior como fase más cruenta de la lucha revolucionaria armada, la economía mexicana sufrió notable baja en la producción agrícola

(25) CHAPOY B., Dolores Beatriz, et. al.- Introducción al derecho mexicano, Derecho Fiscal, México, UNAM, 1990, p. 17.

la, minera y manufacturera por lo que se dió poca renovación en materia fiscal. (26)

Podemos decir que la estructura impositiva mexicana basada principalmente en gravámenes indirectos se inicia hasta -- 1924, con el establecimiento de la imposición al ingreso en forma ordinaria.

Según Chapoy, el gravamen de referencia tiene como antecedente inmediato, el Impuesto al Centenario creado en 1921 -- como tributo federal extraordinario sobre diversos ingresos -- percibidos durante el mes de agosto de ese año. (27)

En 1925 se emitió una nueva ley del Impuesto Sobre la -- Renta, misma que determinó las características generales de -- este tipo de tributación al permanecer en vigor hasta 1941, a -- ño en que se hizo necesaria una revisión mayor de los impuestos. Esta ley estableció la base cedular, clasificando el ingreso proveniente de: comercio, industria, agricultura, inversiones de capital, explotaciones del subsuelo o de concesiones otorgadas por el Estado, salario y honorarios por servicios profesionales. (28)

Asimismo, en 1925 se celebró la primera Convención Nacional Fiscal con la representación de autoridades hacendarias -- de la federación y de los estados. Se reunieron a fin de deba

(26) CHAPOY B., Dolores Beatriz, et. al. - Introducción - al derecho mexicano, Derecho Fiscal, p. 18.

(27) Ibidem.

(28) Idem.

tir la manera de mejorar las haciendas públicas locales y se discutieron varios problemas impositivos que padecía el país.

Al terminar esta convención algunas de las recomendaciones más importantes fueron:

1) Adicionar el artículo 131 constitucional a fin de que la Convención Nacional Fiscal se celebrara cada cuatro años, - misma que propondría los impuestos que deberían recaudarse en todo el país, la unificación de sistemas fiscales y la delimitación de competencias entre distintas autoridades fiscales.

2) La adición a la fracción III del artículo 117 constitucional a fin de integrar un sistema de participaciones e impuestos federales para los estados y los municipios.

3) Se recomendó también al Ejecutivo Federal que formara un cuerpo consultivo fiscal que instrumentara los acuerdos tomados en la Convención.

4) Se propuso una delimitación de competencias tributarias otorgando a las autoridades locales la facultad exclusiva de gravar la propiedad raíz así como las actividades no -- comerciales. La Federación establecía impuestos a la industria y al comercio otorgando la participación respectiva a las entidades federativas. Las sucesiones y donaciones se gravarían a nivel local, fijando la federación determinadas cuotas. (29)

(29) BUSTILLOS GONZALEZ, Margarita.- Hidalgo, Dgo.: su hacienda pública municipal 1983-1988, Tesis Profesional, Facultad de Ciencias Políticas y Sociales, México, UNAM, 1990, pp. 138-139.

La segunda Convención Nacional Fiscal se celebró en 1933, de donde se dedujo que se debería evitar la imposición múltiple y la recaudación se efectuaría por una sola autoridad. Además de los gravámenes sobre la propiedad raíz y actos jurídicos no comerciales realizados en su territorio, se adicionó que fuera competencia impositiva local el establecer gravámenes sobre servicios públicos y concesiones locales.

Se recomendó por otro lado, que fuese exclusivo para la federación el poder gravar el comercio exterior; el ingreso, la producción y explotación de determinados recursos naturales, la industria en algunos casos, así como servicios públicos y concesiones federales, otorgando a los estados y a los municipios la participación correspondiente.

Asimismo, en esta Convención se propuso imponer contribuciones a la industria y al comercio de manera uniforme, así como repartir los ingresos derivados de esos gravámenes. Se prohibió gravar las actividades y productos del sector agropecuario.

Las recomendaciones de estas dos convenciones no se llevaron a la práctica ya que se consideraron poco efectivas para mejorar el sistema financiero mexicano.

Según el Dr. Jorge Carpizo, ⁽³⁰⁾ en enero de 1934 se reformó la fracción X del artículo 73 constitucional y se otorga--

(30) Cfr. CARPIZO, Jorge.- "Sistema federal mexicano" -- en: Los sistemas federales del Continente Americano, México, F.C.E., UNAN, 1972, pp. 493 y ss.

ron al Congreso de la Unión facultades para legislar sobre energía eléctrica y se dotaba a la federación de la competencia tributaria de esta actividad.

Se determinó también que los estados y los municipios participaran de los impuestos federales en esta materia, en la proporción que conviniesen con la federación.

A finales de 1938 fué promulgado el Código Fiscal de la Federación, mismo que estableció las reglas básicas aplicables a todos los impuestos federales salvo en los casos en que las leyes impositivas específicas señalasen lo contrario.

En 1939 se creó la Ley del Impuesto Sobre la Renta del Superprovecho, emitiéndose en 1941 una nueva ley del mismo impuesto para ratificar la anterior que no introdujo ningún progreso en el sistema tributario mexicano.

Según Retahkiman y Gil Valdivia,⁽³¹⁾ en 1942 se adicionó la fracción XXIX del artículo 73 constitucional y se plasman en éste las materias sobre las cuales la federación tiene competencia para establecer contribuciones y son las siguientes:

- Comercio exterior
- Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales contenidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27 constitucional.
- Instituciones de crédito y sociedades de seguros.

(31) RETAHKIMAN, Benjamín y GIL VALDIVIA, Gerardo.- El federalismo y la coordinación fiscal, Coloquio sobre el Federalismo y la Coordinación Fiscal (1978:México), México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 1981, p. 77.

- Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación.
- Especiales sobre: energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de fermentación y explotación forestal.

Además se determinó que las entidades federativas tendrían participación en el rendimiento de estas contribuciones especiales en la producción que la ley federal secundaria determinase.

Las legislaturas de los estados fijarían el porcentaje correspondiente a los municipios por concepto de impuesto sobre energía eléctrica.

En 1941 se adicionó la fracción IX del artículo 117 constitucional, prohibiendo a los estados gravar la producción, el acopio y la venta del tabaco en rama, en forma distinta a la que el Congreso de la Unión autorizaba.

La Coordinación Fiscal surgió en 1943 con las reformas a los artículos 73 fracción XXIX y 117 fracciones VII y IX de la Constitución, esta política de distribución de ingresos entre la federación y los estados, pretendió lograr la participación de estos últimos en el rendimiento de algunos impuestos especiales federales que se establecieron en la propia Constitución, en la proporción que determinara una ley federal secundaria.

Según Retahkiman y Gil Valdivia,⁽³²⁾ en 1947 se celebró -

(32) RETAHKIMAN, Benjamín y GIL VALDIVIA, Gerardo. - El federalismo y la coordinación fiscal. Coloquio sobre el Federalismo y la Coordinación Fiscal (1978:México), p. 78.

la Tercera Convención Nacional Fiscal, donde se propuso establecer un sistema nacional de distribución de gastos públicos entre los contribuyentes; planear de que manera los tres niveles de gobierno habían de distribuirse la facultad de establecer y administrar impuestos de acuerdo con el costo de los servicios públicos, así como la capacidad de control sobre los respectivos causantes; determinar las bases de colaboración entre los diversos niveles y la relación entre éstos y los particulares que permitieran reducir al mínimo los gastos de recaudación y control de los impuestos para su máximo aprovechamiento.

En 1953 se emitió la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados que instituyó la Comisión Nacional de Arbitrios, cuyo objetivo es coordinar y resolver los problemas que en el aspecto fiscal presente el régimen federal. A raíz de las experiencias obtenidas de la aplicación de esta ley, se comprobó que las bases ahí establecidas no eran suficientes para conseguir el objetivo fijado, es decir, dotar al Estado de ingresos suficientes para cubrir sus gastos.

En razón de lo anterior, el 1o. de enero de 1980, entró en vigor la Nueva Ley de Coordinación Fiscal, misma que pretende entre otras cosas, proveer a las entidades federativas de una participación adicional en los impuestos federales, siempre y cuando éstas celebren convenio de adhesión con la federación y participen del incremento adicional a los municipios.

Como podemos darnos cuenta, la Nueva Ley de Coordinación Fiscal constituye un avance en el sistema tributario mexicano ya que evita la multiplicidad de gravámenes locales indirectos e introduce una nueva forma de reforzar las haciendas lo-

cales a través del Fondo Financiero Complementario.

A partir de 1980 se introduce el Impuesto al Valor Agregado, mismo que implicó un cambio en las relaciones fiscales entre la federación y los estados, por lo que simultáneamente con esta iniciativa, se propuso el establecimiento de un nuevo sistema nacional de coordinación fiscal.

Según Retahkiman y Gil Valdivia,⁽³³⁾ la nueva ley crea el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, con el objeto de que los estados que se adhieran a éste, reciban las participaciones que establece dicho ordenamiento. El Distrito Federal que da incorporado al sistema por disposición expresa de la Ley. Así éste y las entidades federativas que se adhieran a dicho sistema, participan en el total de los impuestos federales, - mediante la distribución de fondos.

Actualmente la materia fiscal se encuentra debidamente - reglamentada en las leyes respectivas, por lo que el Estado - ya cuenta con fuentes de ingreso seguro para el cumplimiento de sus fines.

La materia fiscal en la actualidad, está sujeta a reformas constantes, debido a que ésta constituye un renglón importante en el sistema jurídico y económico mexicano, ya que --- constituye la base para el buen funcionamiento del propio Estado.

(33) RETAHKIMAN, Benjamín y GIL VALDIVIA, Gerardo.- El - federalismo y la coordinación fiscal, Coloquio sobre el Federalismo y la Coordinación Fiscal (1978: México), p. 88.

Una vez que hemos estudiado los antecedentes históricos nacionales con respecto al tema que nos ocupa, pasemos ahora a los antecedentes históricos de carácter internacional.

2. INTERNACIONALES

Se ha insistido en que el Estado de derecho debe persistir en el terreno de la tributación y nadie duda que los recursos de un Estado han de obtenerse con sujeción a las leyes.

Según Lucas Beltrán, el derecho financiero ha existido - desde principios del siglo XIX, pero durante aquel siglo, no tuvo autonomía o personalidad propia, legislativa ni doctrinal. Existían las leyes propiamente tributarias y las que regulaban la administración y contabilidad del Estado, pero a parte de éstas, gran número de normas referentes al Derecho Fiscal se encontraban diseminadas en leyes de distinto carácter: políticas, administrativas y civiles, entre otras. (34)

En las primeras décadas del siglo XX, se inició un movimiento encaminado a dar al derecho financiero, unidad, sistematicidad y autonomía doctrinal y legislativa, mismo que se ha desarrollado en Alemania, Suiza e Italia.

Paralelamente a este movimiento doctrinal, tuvo lugar otro que pretende llegar a la codificación o sistematización legal, en alguna forma, del derecho.

(34) BELTRAN, Lucas.- Derecho fiscal, Valladolid, Universidad de Valladolid, 1961, p. 50.

El derecho financiero contiene preceptos y normas para eliminar la arbitrariedad. Se trata de conseguir que las leyes tributarias se cumplan exactamente, que ningún contribuyente pueda eludir el pago de los impuestos establecidos por el legislador, ni ninguno tampoco se vea obligado por la administración o sus funcionarios a pagar más de lo que le corresponde. Se trata también de establecer orden en los gastos públicos y evitar los indebidos y los excesivos.

Asimismo, se trata de determinar si un impuesto legalmente aprobado por los órganos a quienes incumbe su aprobación, es justo, sin más independientemente del contenido de sus normas.

Según Lucas Beltrán, la historia financiera sólo ha sido estudiada imperfectamente. Sabe relativamente poco de los problemas y procesos financieros de los Estados, hasta tiempos muy recientes, mucho menos tal vez de lo que permitirían saber las fuentes históricas escritas que se han salvado de la destrucción. (35)

a. GRECIA

Grecia se considera una de las civilizaciones más importantes en la historia de la humanidad, ya que de ésta surgen los elementos para llevar a cabo una buena organización de la "polis" o ciudad.

(35) BELTRAN, Lucas.- Derecho fiscal, p. 9.

El pueblo griego atendía la autonomía local, la igualdad civil y política de sus habitantes, así como la administración de servicios y seguridad pública.

Con respecto a la organización fiscal, el Maestro Ochoa Campos menciona que "los derechos políticos en Grecia, desembocaron en nuevas magistraturas de carácter democrático, tales como los receptores de cuentas, los responsables de los mercados y los encargados de las funciones de policía. Al mismo tiempo se cimentó la organización fiscal, en materia de ingresos y egresos". (36)

De manera general, podemos decir que las organizaciones estatales anteriores a Roma, consistieron frecuentemente en que la carga de los gastos públicos se hiciera pesar sobre los pueblos vencidos y vasallos, y Grecia no podía ser la excepción.

Los miembros del grupo nacional políticamente dominante, no pagaban impuestos o los pagaban más reducidos que los pueblos dominados.

A medida que avanza la Edad Media, el impuesto va siendo más frecuente y más importante. Los gastos de los gobernantes aumentan, va naciendo una administración de carácter estable, y se necesitan más ingresos. Generalmente los impuestos no tienen aún carácter permanente y comúnmente eran impuestos sobre el patrimonio.

(36) OCHOA CANPOS, Moisés.- La reforma municipal, México Porrúa, 1979, p. 79.

Posteriormente, con el Renacimiento, se empiezan a gravar los artículos de consumo por ser los más fáciles de recaudar.

Como podemos darnos cuenta, en Grecia no se encuentran antecedentes del delito de defraudación fiscal, sin embargo, para ese país también se hace indispensable la recaudación de impuestos.

b. ROMA

Las principales formas de imposición directa de los romanos eran el tributum capitis y el tributum soli o capitatio terrena; el primero fué establecido de manera igual para todos los ciudadanos obligados a contribuir, mientras que el último se aplicaba a los poseedores de tierras, según la producción que obtuviesen en sus cultivos, así como en razón de la productividad del suelo y la extensión del mismo.

Al inicio de la monarquía sólo existía el tributum capitis mismo que consistía en una imposición directa personal en medida igual para poseedores y desposeídos, finalmente y debido a la mala administración de los funcionarios encargados del tributo, éste terminó por pesar sólo sobre los plebeyos. Fué Servio Tulio quien a través del censo del catastro, estableció nuevamente la igualdad tributaria.

Según los grandes historiadores, una de las fuentes de ingresos más importantes para la hacienda pública romana, fué el tributum soli ya que se trataba de un impuesto regular y duró hasta la conquista romana de Macedonia.

Como se mencionó anteriormente, el tributum soli se pagaba en relación directa con las posesiones del contribuyente y no en relación con la propiedad, con esto se pretendía que la institución jurídica del dominium no fuera anulada.

Según Sainz de Bujanda,⁽³⁷⁾ otra institución tributaria del pueblo romano fué "la declaración jurada de los réditos" misma que consistía en la declaración que debía hacer el ciudadano romano en el mismo acto del levantamiento del censo, al magistrado, información que serviría para que se le colocase en una determinada categoría de contribuyente.

Según el autor de referencia, en la época de Servio Tulio, se daba libertad al ciudadano romano para que valuara sus bienes que poseía y que el mismo había denunciado, jurando haber hecho la estimación según verdad sabida y buena fe guardada.⁽³⁸⁾

El objetivo de que el ciudadano romano se inscribiera en la tribu, no solamente era militar, sino también el de distribuir adecuadamente la carga fiscal. Además todos los ciudadanos romanos eran inscritos en censos y quienes se sus traían o trataban de sustraerse de esta inscripción, y por consiguiente también al cumplimiento de las cargas fiscales

(37) SAINZ DE BUJANDA, Fernando.- Hacienda y derecho.--- Introducción al derecho financiero de nuestro tiempo, estudios de administración, Madrid, Editorial de derecho financiero, 1967, p. 77.

(38) Ibid. 81.

correspondientes, incurrían en infracciones que llegaban a sancionarse hasta con la pena de muerte, durante el período de la república, por la omisión de la declaración de los bienes poseídos, la capitis diminutio maxima o magna, en los tiempos de Justiniano.

Según Sainz de Bujanda, (39) la capitis diminutio, significaba la pérdida de alguno de todos los derechos fundamentales del ciudadano como son el derecho a la libertad, a la ciudadanía y a pertenecer a una determinada familia y por tanto, era el medio adecuado para anular la capacidad jurídica.

A consecuencia de la sanción mencionada anteriormente, se transformaba de sujeto de derecho a objeto de derecho, que la pérdida de la libertad, colocaba al individuo en la condición de esclavo; la pérdida de la ciudadanía lo convertía en extranjero en su patria y al desprenderse de su familia hacía que se le considerase como si estuviere muerto para la misma y para todos los efectos del orden jurídico romano.

Según el autor de referencia, fué hasta el siglo XVI, - es decir, en la etapa absolutista o de monarquía, cuando comenzó a imprimirse carácter regular a la tributación y el estado fijó los gastos e ingresos necesarios para llevar a cabo los objetivos nacionales. (40)

(39) SAINZ DE BUJANDA, Fernando.- Hacienda y derecho.- Introducción al derecho financiero de nuestro tiempo, estudios de administración, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1967, p.82.

(40) Ibid. p. 83.

Finalmente, podemos decir que Roma estableció una administración financiera con puntos de contacto con la de un Estado moderno. Muchas de las formas de impuestos actuales, existieron en algún momento de la historia de Roma: la capitacion o impuesto personal que gravaba a todos con la misma cantidad; el vertical certum o impuesto sobre la riqueza rústica; la vicesima hereditatum que gravaba las sucesiones; ⁽⁴¹⁾ la centesima rerum venalium, las compraventas; el portorium, los transportes marítimos.

Según Lucas Beltrán, ⁽⁴²⁾ en Roma hubo monopolios fiscales como el de la sal, que heredado por los estados medievales, ha persistido hasta nuestros días.

Los ingresos patrimoniales que tuvieron importancia en algunos momentos de la historia de Roma, tendieron a disminuir, y en los últimos tiempos del imperio eran muy reducidos.

c. ISRAEL

La forma de contribuir de los hebreos eran las limosnas, mismas que constituían una fuerte obligación para éstos, ya -

(41) En Italia durante los años 1919 y 1922, existieron impuestos sobre las sucesiones que podían en casos extremos, llegar a absorber la totalidad de la herencia. BELTRAN, Lucas Derecho fiscal, p. 10.

(42) BELTRAN, Lucas.- Derecho fiscal, p. 24.

que quienes las evadían se hacían acreedores a posibles sanciones corporales, como son el ser azotado públicamente.

Asimismo, existía la obligación del pago de la décima -- parte de las rentas, como impuesto mínimo, ya que los más generosos entregaban al fisco la quinta parte de sus rentas.

Según Sainz de Bujanda, el pueblo hebreo era agobiado -- con pesados deberes, en los cuales se mezclaba el aspecto religioso con el tributario y debía cumplirlos ya fuera en especie o en dinero.⁽⁴³⁾

d. FRANCIA

Según Lucas Beltrán,⁽⁴⁴⁾ en Francia, la revolución de --- 1789 transformó la hacienda, estableciendo un sistema de impuestos de producto. La primera exposición y defensa sistemática de los impuestos de producto, fué formulada por el Mariscal Vauban en su libro "La dîmeroyate" publicado en 1707. Pero el tributo a este tipo de impuesto tuvo lugar cuando la Revolución Francesa; los legisladores revolucionarios le dieron su preferencia, como doble reacción contra los viejos impues-

(43) SAINZ DE BUJANDA, Fernando.- Hacienda y derecho.---
Introducción al derecho financiero de nuestro tiempo, estu---
dios de administración, Op. cit. p. 83.

(44) BELTRAN, Lucas.- Derecho fiscal, p. 25.

tos de consumo, que gravaban sobre todo a las clases más pobres, y contra los impuestos personales sobre la renta y sobre el patrimonio.

Estos impuestos erigen una fuerte ingerencia de la administración en la vida del contribuyente, la cual repugnaba a los principios liberales de la revolución de referencia.

En el siglo XIX, los impuestos de productos se extendieron desde Francia a casi todos los países europeos, con excepción de Inglaterra. En los últimos años de aquel siglo y en los primeros del presente, han ido perdiendo importancia relativa, en beneficio sobre todo de los impuestos sobre la renta, sobre las herencias y sobre los beneficios de las sociedades.

Según Lucas Beltrán,⁽⁴⁵⁾ la hacienda francesa durante el siglo XIX, se apoyó sobre todo en las llamadas quatre vieilles que no todas eran en rigor impuestos de producto, precedentes a la revolución: las contribuciones fonciere, personne lle-mobilière, de partes et fenetres y de patentes.

La contribution fonciere gravaba la propiedad inmueble; la contribution personnelle-mobilière fué creada por los legisladores revolucionarios con la finalidad de gravar la propiedad mobiliaria, completando así la anterior; pero la dificul-

(45) BELTRAN, Lucas.- Derecho fiscal, p. 29.

tad de conseguir tal finalidad, sin violar los derechos de libertad e independencia personal absolutas, tan caras a aquellos legisladores, hizo que muy pronto, pasase a gravar simplemente el valor en renta de la cosa ocupada por el contribuyente; la contribution de portes et fenestres gravaba el número de puertas y ventanas, viniendo a ser, en la práctica, un impuesto complementario de la personnelle-mobilière y, la contribution de patentes hacía tributar el ejercicio de cualquier industria, comercio o profesión.

En estos cuatro impuestos, la base imponible se determinaba en virtud de signos externos; no existía declaración del contribuyente; los tipos impositivos eran proporcionales.

En lo que respecta a la defraudación fiscal, en Francia fué erigida en verdadero delito sancionado con multa y prisión, por la Ley del 25 de junio de 1920. Dicha ley prevé dos clases de sanciones: una de carácter fiscal y otras de carácter correccional o penal. Tema que abordaremos con más detenimiento en el capítulo relativo a Derecho Comparado.

e. ESPAÑA

Según Lucas Beltrán, ⁽⁴⁶⁾ en España no puede hablarse de la existencia en principio, de un sistema tributario general, hasta la conquista de los romanos. En la administración provincial romana aparecen ya impuestos de casi todos los tipos

(46) BELTRAN, Lucas.- Derecho fiscal, p. 50.

existentes hoy día; la capitacion o impuesto personal; el impuesto sobre la riqueza rústica, vertical certum; el impuesto sobre sucesiones, la vicesima hereditatum; sobre transacciones, la centesima rerum venalium; sobre los transportes marítimos, el portorium; monopolios fiscales como el de la sal. -

La administración provincial romana, especialmente a partir de la época imperial, llegó a crear una gran organización, misma que pasó de manera íntegra a España.

Los visigodos en España innovaron poco en el terreno financiero y se limitaron a aprovechar lo que pudieron, de la máquina administrativa romana.

La España árabe tampoco fué un modelo de organización hacendística. La base de los ingresos del Califa la constituía el rendimiento de sus dominios privados. Por lo demás, su sistema financiero era complicado y arbitrario: unos impuestos - los pagaban sólo los musulmanes; otros los cristianos y judíos.

Según el autor de referencia, entre los impuestos más importantes en España, figuran el almojarifazgo, que gravaba -- las importaciones y exportaciones, y la alcabala sobre las transacciones. Ambos impuestos habían de pasar a la España -- cristiana y el segundo debía jugar un papel trascendental en nuestra historia financiera.⁽⁴⁷⁾

Los árabes españoles dieron pues, forma a los dos impuestos indirectos que sirvieron de fundamento a la hacienda espa

(47) BELTRAN, Lucas.- Derecho fiscal, p. 51.

ñola durante mucho tiempo; las aduanas y el impuesto sobre el gasto o sobre el volumen de negocios.

En la España cristiana, durante la Edad Media, la hacienda pública presentó aspecto parecido al de los demás países de Europa.

La dispersión del poder político determinó la aparición de una multiplicidad de autoridades financieras contra las cuales luchó el poder real que acabó por imponerse.

Los reyes como los señores feudales, percibían el censo predial o fiscal de los colonos que cultivaban sus tierras. y le llamaron la morzazgao mortiniega. Estos derechos se adicionaron con otros destinados a fines especiales, como la moneda y la fonsadera.

En conjunto, puede decirse, que estos impuestos forman el origen remoto de la tributación personal directa. Por otra parte, los reyes, los poderes feudales y la iglesia percibían los peajes, barcajes, portazgos, pontazgos, montazgos, entre otros, que eran derechos sobre la autorización de circulación o sobre el aprovechamiento de ciertos bienes de su dominio, como puentes, montes, etc.

El carácter de estos ingresos fluctúa entre lo que hoy llamaríamos ingresos patrimoniales, tasas por aprovechamientos de bienes públicos o impuestos indirectos sobre el tráfico.

Finalmente hay que considerar la aparición de algunas formas fiscales que se desarrollaron más tarde en España, de

las cuales, la más importante, según el autor mencionado, (48) es la creación del derecho de sello en 1637, con esta exacción se gravaban todos los documentos oficiales y las actuaciones judiciales, es un sistema análogo al del timbre; otro ingreso es el del fil medidor, creado en 1642, especie de tasa que se percibía por el aforo, medición y pesaje de vinos, vinagres y aceites; la renta de la población era aquel impuesto que pagaban los colonizadores de las tierras de granada -- que habían quedado desiertas con la expulsión de los moriscos; y, la regalía del aposento que pagaba la Villa de Madrid para costear el palacio de los Reyes.

Como podemos darnos cuenta, en España al igual que en Grecia y Roma, en el período estudiado, no se encuentran antecedentes del delito de defraudación fiscal, sino sólo aspectos generales relativos a la hacienda pública.

F. INGLATERRA

A principios del siglo XIV, se inició en Inglaterra una lucha entre el parlamento y la monarquía, misma que tenía como objeto acabar con los beneficios y prerrogativas de los monarcas.

Finalmente, el Parlamento estableció dos principios de tributación, mismos que consistían en que se eliminaba la facultad del rey para imponer impuestos sin el consentimiento del Parlamento, ya fueran directos o indirectos, ya que tales

(48) BELTRAN, Lucas.- Derecho fiscal, p. 52.

tributos debían justificarse de acuerdo con la costumbre establecida en la Carta Magna, y además el Parlamento había adquirido el derecho de imponer tributos de toda clase.

El principio de aprobación parlamentaria del impuesto, - que surgió en la Carta Magna de 1215, se consagró después en la Petition of Rights de 1628 y el Bill of Rights de 1689.

Según Lucas Beltrán,⁽⁴⁹⁾ a fines del siglo XVIII tienen lugar cambios importantes en Inglaterra. William Pitt creó en 1799 el income tax o moderno impuesto sobre la renta, su finalidad inmediata era obtener fondos para las guerras contra Napoleón, pero persistió aún terminando éstas, con alguna supresión por cierto tiempo, y se ha convertido en el ingreso más importanté del fisco inglés, sirviendo como modelo o estímulo para crear todos los modernos impuestos sobre la renta.

g. PERU

Según Ronaldo Escobedo,⁽⁵⁰⁾ la cimentación de la hacienda peruana debe atribuírse a don Francisco Toledo.

El único antecedente que encontramos de defraudación y - contrabando en la hacienda peruana es el que se refiere a la comercialización entre Perú y México.

(49) BELTRAN, Lucas.- Derecho fiscal, p. 27.

(50) ESCOBEDO, Ronaldo.- Control fiscal en el virreinato peruano. El tribunal de Cuentas, México, Alhambra, 1986, p.--219.

En 1623 los comerciantes limeños se dirigieron a México con 200 mil pesos en su poder, mismos que debían regresar a Perú invertidos en frutos de la tierra, sin embargo, según -- los contadores de cuentas del monarca, dichos comerciantes no invirtieron toda esa suma en tales productos, por lo que según éstos, se defraudó el almojarifazgo de salida en Acapulco y el de entrada en el Callao, pero lo que era más grave, consistía en que se comprobaban las sospechas de contrabando de "ropa de la China", utilizando precisamente ese dinero.

Debido a lo anterior, la voz de alarma de la contaduría se concretó entonces en una vaga declaración de la Corona, -- por la que se alentaba a los contadores de Lima y México a -- continuar su vigilancia en el cumplimiento de las disposiciones legales referentes al comercio, a presionar para que se ejecutaran las penas previstas y a dar aviso a la Corte, pero no se arbitró el instrumento que permitiera el control eficaz por parte del Tribunal de Cuentas.

Según el autor de referencia, en 1632 a solicitud de los contadores, el virrey determinó que los mercaderes autorizados para este comercio, debían antes de emprender el viaje, - dar fianzas suficientes, de las que se cobrarían a su retorno el almojarifazgo, por el total de 200 mil pesos invertidos en productos mexicanos. (51)

Ante esta medida, los comerciantes apelaron inmediatamente

(51) ESCOBEDO, Ronaldo.- Control fiscal en el virreinato peruano. El Tribunal de Cuentas, p. 221.

te a la Real Audiencia, misma que dictaminó a su favor, por lo que no se dieron las fianzas estipuladas por el Virrey y al Tribunal de Cuentas sólo le restaba dar aviso a la Metrópoli para que ésta resolviese lo conveniente.

En las reales Ordenanzas de Intendentes, al igual que en otros documentos de la época, se hace referencia al fiscal de hacienda, mismo que era un magistrado del Tribunal y buscaba mayor autonomía frente a la Audiencia y una mayor eficacia en los procesos fiscales de la Sala de Ordenanza.

Los negocios de hacienda eran atendidos habitualmente -- por el fiscal de lo civil y por el del crimen.

Según Ronaldo Escobedo, la Fiscalía de Hacienda en Perú, más bien significaba un estorbo que una ayuda para la resolución de problemas de la hacienda peruana, ya que suponía un paso atrás en la tendencia a compartir las responsabilidades hacendarias entre el fiscal de lo civil y el de hacienda.⁽⁵²⁾

B. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

1. NACIONALES

Como antecedentes legislativos nacionales, tenemos la -- Ley de Contribuciones Directas en el Distrito Federal, del 30 de diciembre de 1871; la Ley del Timbre, del 31 de diciembre de 1871; la Ley de Arancel del 10. de enero de 1872; y, la --

(52) ESCOBEDO, Ronaldo.- Control fiscal en el virreinato peruano. El Tribunal de Cuentas, pp. 219-220.

Ley del Portazgo en el Distrito Federal, del 10. de marzo de 1872, la Ordenanza de Aduanas del 12 de junio de 1891; la Ley del Impuesto General del Timbre, del 25 de abril de 1893; el Proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947; la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal; y, el Código Fiscal de la Federación.

a. LEY DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS EN EL DISTRITO FEDERAL

La Ley de Contribuciones Directas en el Distrito Federal, no aumentó las cuotas o tasas de impuesto establecidas, sólo las sistematizó.

b. LEY DEL TIMBRE

La Ley del Timbre sustituyó el papel sellado con el timbre, no aumentó las cuotas y tarifas, pero sí extendió el impuesto a mayor número de capitales, documentos y transacciones, antes exceptuadas del uso del papel sellado.

c. LEY DE ARANCEL

Esta Ley tampoco aumentó los impuestos a la importación de mercancías extranjeras, pero simplificaba las operaciones fiscales sobre el comercio exterior.

d. LEY DEL PORTAZGO EN EL DISTRITO FEDERAL

La Ley del Portazgo en el Distrito Federal, tuvo como ob

jeto modificar las cuotas de la tarifa de portazgo en el Distrito Federal.

e. LA ORDENANZA DE ADUANAS

En la Ordenanza de Aduanas del 12 de junio de 1891, se establecieron tres tipos de infracciones a las normas fiscales, a saber: delitos, contravenciones y faltas.

Los delitos comprendían el contrabando y cohecho, así como peculado, consunción, alteración de documentos oficiales, falsificación de documentos oficiales, quebrantamiento doloso de sellos o candados fiscales, desobediencia y resistencia de particulares, así como la omisión culpable.

Las principales contravenciones eran: la defraudación, omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación de mercancías, e infracción de los preceptos cuya finalidad, era evitar la duda y dar seguridad.

Las faltas consistían en la inexactitud de documentos aduanales. De estas violaciones a los ordenamientos hacendarios sólo los delitos estaban sancionados con pena corporal, además de la sanción administrativa. Las otras dos categorías tenían sanción meramente administrativa.

En el caso de la defraudación, se sancionaba con la pérdida de la mercancía y pago del doble del impuesto omitido.

Como podemos darnos cuenta, en esta ley ya se contempla lo relativo al delito de defraudación fiscal, aunque su reglamentación era todavía muy general.

f. LEY DEL IMPUESTO GENERAL DEL TIMBRE

En la Ley del Impuesto General del Timbre del 25 de abril de 1893, se establecieron dos clases de responsabilidades: a) por infracciones simples y b) por infracciones con responsabilidad criminal.

El primer grupo comprendía a su vez las violaciones cometidas por causantes por falta de pago del impuesto. Estas infracciones estaban afectadas por una sanción administrativa exclusivamente.

Dentro de las infracciones con responsabilidad penal son más importantes: a) cuando los causantes lleven dos o más libros de contabilidad y b) los que verifiquen la defraudación fiscal o contribuyan a ésta por medio de alguno de los actos que el Código Penal castiga. En este caso se aplica la sanción administrativa en cuanto al aspecto fiscal de la contravención y la sanción correspondiente del Código Penal según el delito que haya servido de medio para la comisión de la defraudación.

Como podemos darnos cuenta, en la legislación de referencia, no se considera la defraudación fiscal como delito en sí sino que tenía que cometerse un delito que sirviese como medio para su comisión, a fin de que ésta pudiese ser sancionada.

La figura del delito "defraudación fiscal" aparece en nuestro derecho positivo hasta fecha reciente. Con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal se podía proceder en contra del causante, con fundamento en el fraude consignado en el Código Penal. Al no exigir calidades

especiales en el sujeto pasivo, el fraude en contra de la hacienda pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico.

g. PROYECTO DE LEY DE INGRESOS DEL ERARIO FEDERAL PARA EL AÑO DE 1947

En el pliego de envío al Congreso del Proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947, el C. -- Presidente de la República expresó lo siguiente:

"Las autoridades fiscales deberán asumir una actitud, -- en principio, de mayor confianza en la buena fé del -- contribuyente, más las leyes habrán de prever el castigo severo de la evasión fiscal, asimilándola cuando proceda, como se hace en otros países, a un verdadero delito". (53)

Es así como se inició una nueva tendencia dentro de la política fiscal.

Como consecuencia de esta nueva tónica en la política -- hacendaria del país, se convocó a la Tercera Convención Nacional Fiscal, que como se mencionó en el apartado relativo a la Epoca Contemporánea, se celebró en 1947 y las conclusiones a que se llegaron, motivaron una revisión en la legislación impositiva con apoyo en los siguientes principios generales:

(53) SECRETARIA DE LA PRESIDENCIA.- Proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal, México, Secretaría de la Presidencia, 1983, p. 35.

1) Una hacienda pública fuerte y organizada, no podía basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes.

2) Era necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad.

3) El fisco declaraba su fé en las declaraciones de los causantes y suprimía los procedimientos de inspección y calificación, como forma de control de los nuevos gravámenes.

4) Unificación y simplificación de diversos impuestos.

5) En principio cada causante no debía pagar sino un impuesto, y,

6) Se establecía la pena corporal como castigo para el fraude al fisco.

De lo anteriormente expuesto podemos inferir que en este Proyecto de Ley ya se tomó en cuenta el fraude al fisco como delito, ya que se establecía como sanción la pena corporal.

h. LEY PENAL DE DEFRAUDACION IMPOSITIVA EN MATERIA FEDERAL

Consecuencia directa del inciso 6) de la anterior declaración de principios, emitida por la citada Convención, se expidió la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia -

Federal. Esta ley tenía por objeto elevar a la categoría de delito, penado con sanciones corporales, el fraude al fisco cometido en los impuestos interiores, puesto que la omisión de impuestos exteriores, como se mencionó anteriormente, se sancionaba desde los albores del México Independiente.

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

Al aparecer el 30 de diciembre de 1947 la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, se buscaba tutelar el interés del Estado, encaminado al normal funcionamiento de su administración pública, ya que el bien jurídico tutelado en la nueva ley es el patrimonio del Estado.

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

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

El delito de defraudación impositiva, según esta Ley, se cometía en los siguientes casos:

- 1) Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos.

2) Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones fiscales falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.

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

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

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

6) Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarla con falsedad.

7) Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos.

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

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

En este primer ordenamiento de carácter penal en materia fiscal, se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión si el monto de lo defraudado o de lo que se inten

taba defraudar, era inferior a cincuenta mil pesos, y prisión de dos a nueve años si excedía de dicha cantidad. En caso de no poder precisar la cantidad defraudada, la pena fluctuaba de tres meses a nueve años. (54)

La determinación de las cantidades se hacía tomando en cuenta lo defraudado y lo que se había intentado defraudar dentro de un ejercicio fiscal, aún cuando se tratara de impuestos distintos. Además, el juez estaba facultado para imponer suspensión de uno a cinco años e inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de los que emanaban los créditos tributarios objeto de la defraudación. (55)

Es necesario mencionar aquí que esta ley adolecía de diversos defectos, muchos de los cuales fueron subsanados con posterioridad al vaciarse la misma, en el Capítulo Quinto del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación de 1948.

Por lo anteriormente expuesto podemos concluir que la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, tuvo una vida efímera, puesto que sólo estuvo vigente el año de 1948, y si bien es cierto que sentó las bases para que el delito de defraudación fiscal se contemplara como tal, ésta no tuvo aplicación ya que existía gran carencia de conocimientos, educación y preparación con respecto a las obligaciones fiscales, por parte de los contribuyentes.

(54) Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, Recopilación de Leyes, México, 1948.

(55) Idem.

1. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

A finales de 1838, fué promulgado el Código Fiscal de la Federación, mismo que estableció las reglas básicas aplicables a todos los impuestos federales salvo en los casos en que las leyes impositivas específicas señalasen lo contrario.

Lo que dió origen al Código de referencia, fué precisamente la necesidad de evitar contradicciones y normas distintas en las leyes fiscales, sin que se justificara el tratamiento diverso así como la conveniencia de que existiera un conjunto de reglas uniformes aplicables en las relaciones entre la administración fiscal y los particulares, para que en cada ordenamiento no se hiciera necesario prever todas las disposiciones reguladoras, para lo cual se fundó ampliamente la expedición del Código mencionado.

El 30 de diciembre de 1948 apareció publicado en el Diario Oficial de la Federación, la reforma al Código Fiscal, el cual recogió en su Título Sexto, los delitos fiscales que se encontraban dispersos en varias leyes y se adicionaron los artículos 241 a 283, quedando comprendido el delito de defraudación fiscal en el Capítulo V del Título mencionado.

Es así como en el capítulo relativo a la defraudación fiscal, aparece un nuevo tipo delictivo que la ley anterior no había previsto, la llamada defraudación genérica.

Se mencionaba que comete el delito de defraudación fiscal el que haciendo uso del engaño o aprovechamiento de un error omite total o parcialmente el pago de impuestos. Esta amplia fórmula, permitía incluir la más variada gama de he-

chos que el fisco estimara lesivos a sus intereses.

Asimismo, se ampliaron los casos de defraudación específica, modificando algunos de los anteriores y abriendo nuevas figuras.

El Artículo 272 del Código Fiscal de referencia, mencionaba que se establecería una sanción de tres meses a dos años si el monto de lo defraudado o lo que se había intentado defraudar era inferior a cincuenta mil pesos y prisión de dos a nueve años si era superior a la suma citada. En el caso de no poder precisarse la suma de lo defraudado, o de lo que se había intentado defraudar, la pena podía fluctuar de tres meses a nueve años según el arbitrio judicial.

El artículo 273 del ordenamiento citado, mencionaba que la determinación de las cantidades para la fijación de la penalidad, se haría con base en un mismo período fiscal, ya sea que se tratase de impuestos iguales o diferentes, o conductas diversas.

Asimismo, el Artículo 274 del mismo Código, establece un obstáculo procesal como lo es el fijar como condición necesaria para proceder criminalmente, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, declarase previamente que el fisco había sufrido o pudo sufrir un perjuicio. (56)

Finalmente, consignó el legislador un artículo en vir--

(56) Código Fiscal de la Federación, México, S.H.C.P., 1961, p. 137.

tud del cual se hacía prácticamente nugatorio el proceso penal al permitir el sobreseimiento del proceso en dos casos:

1) Pagando las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado antes de que el Ministerio Público Federal formulara conclusiones;

2) Celebrando convenio entre el inculpado y la Secretaría de Hacienda en que quedara depurada la situación fiscal garantizando el interés fiscal previamente a que formulara conclusiones el Ministerio Público Federal. De esta manera podía el causante evitar la aplicación de la sanción penal, sufriendo cuando mucho, la sanción administrativa. (57)

Actualmente, el delito de defraudación fiscal se encuentra previsto en el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación vigente, donde se menciona que comete el delito de defraudación fiscal quien haga uso de engaños o aproveche errores, para omitir total o parcialmente el pago de una contribución u obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

En el mismo artículo se contempla que este delito se sancionará con prisión de tres meses a dos años si el monto de lo defraudado, incluyendo accesorios legales, no excede de los 30 millones; cuando exceda, la pena será de 3 a 9 años de prisión; cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de 3 meses a dos años de --

(57) Código Fiscal de la Federación, México, S.H.C.P., 1961, p. 138.

prisión.

Este artículo también menciona que en caso de que el -- contribuyente se presente espontáneamente a enterar la con-- tribución omitida, no se formulará querrela en su contra, - siempre y cuando lo haga antes de que la autoridad fiscal descubra dicha omisión o medie requerimiento alguno tendiente a la comprobación de las disposiciones fiscales.

Por último, menciona el artículo de referencia, que para los fines de éste y del artículo siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones - diferentes y de diversas acciones u omisiones.

Estos son en síntesis, los antecedentes legislativos -- del delito de defraudación fiscal en nuestro país, haciendo la aclaración que actualmente los delitos fiscales se encuentran contemplados en el Capítulo II del Título IV del mismo Código Fiscal de la Federación, pasemos ahora a los antecedentes legislativos internacionales.

2. INTERNACIONALES

a. ITALIA

En Italia no encontramos un Código único que regule toda la materia tributaria, ni tampoco un sistema completo de normas de derecho tributario donde se compilen todas las disposiciones relativas a la represión de las infracciones y de

litos fiscales.

Según Armando Giorgetti, los principios fundamentales de la legislación represiva en materia fiscal, se encuentran en los artículos 23, 24 y 25 de la Constitución italiana; en el Libro Primero del Código Penal Italiano, mismo que versa sobre los delitos en general; en la Ley del 4 de enero de 1929; en la Ley del 5 de enero de 1956; y, en el Título Unico 645 - del 29 de enero de 1958. (58)

Los principios en que se basa la legislación italiana -- son:

- 1.- Sólo en los casos previstos por la ley puede imponer se sanción penal o administrativa.
- 2.- Se prohíbe aplicar sanción por un hecho que no constituya violación de las leyes tributarias en el momento de su comisión.

El derecho tributario italiano al igual que otros sistemas jurídicos, distingue las sanciones penales de las sanciones civiles, también llamadas administrativas. Las sanciones penales son las que se encuentran en el Código Penal para los delitos y para las contravenciones; para los primeros se establece la reclusión y la multa mientras que para las últimas, el arresto y la enmienda.

Según el autor de referencia, las sanciones civiles consisten en:

(58) GIORGETTI, Armando.- La evasión tributaria.- Buenos Aires, Ediciones de Palma, 1967, p. 190.

1.- La pena pecuniaria, misma que se fija por la ley, entre un mínimo y un máximo.

2.- La sobretasa, misma que se establece en suma fija y corresponde a una fracción o múltiplo del monto del tributo.

Asimismo, el derecho civil italiano contempla la clausura del local o negocio y el decomiso de las cosas que sirvieron para cometer el ilícito.⁽⁵⁹⁾

b. BRASIL

En Brasil podemos encontrar cuatro tipos de sanciones para la evasión fiscal y son las siguientes; según Sampario:⁽⁶⁰⁾

1.- Sanciones civiles, se conforman por los intereses moratorios y la actualización o corrección monetaria;

2.- Las sanciones en materia tributaria, se llevan a cabo a través de multas o penalidades de naturaleza pecuniaria;

3.- Sanciones de naturaleza política, se encuentran conformadas por la interdicción de establecimientos, prohibición de efectuar transacciones de reparticiones públicas, embargos de mercancías, entre otras; y,

4.- Sanciones por infracciones de naturaleza penal, consisten en penas pecuniarias y privativas de la libertad.

Históricamente hablando, el sistema jurídico brasileño -

(59) GIORGETTI, Armando.- La evasión tributaria, p. 190.

(60) SANPARIO, Antonio Roberto.- Revista de Investigación fiscal, S.H.C.P., México, 1987, pp. 41-42.

se negó a considerar el delito de fraude fiscal como tal, a excepción del contrabando y la falsificación de estampillas.

Según Sampario, (61) fué hasta 1965 cuando se crearon cuatro figuras típicas del delito de referencia y son las siguientes:

- 1.- La falsa declaración hecha en provecho fiscal propio de terceros;
- 2.- La inserción de elementos inexactos u omisión de rendimientos u operaciones en documentos o libros que las leyes fiscales exigen, con el objeto de evadir impuestos;
- 3.- Alteración de facturas; y,
- 4.- Emisión de documentos falsos así como aumento de gastos para obtener deducción de tributos.

En todos estos casos, para la legislación brasileña, el delito siempre es doloso.

Como podemos darnos cuenta, las fuentes consultadas sobre el derecho fiscal brasileño, no mencionan lo referente a la sanción aplicable al delito de fraude fiscal sino solamente las figuras típicas.

c. COLOMBIA

La Constitución Política de la República de Colombia, de

(61) SANPARIO, Antonio Roberto.- Revista de Investigación Fiscal, pp. 41-42.

1886, con respecto a la cuestión fiscal menciona lo siguiente:

La vigilancia de la gestión fiscal de la Administración corresponde a la Contraloría General de la República. Esta tiene las funciones de contabilidad y vigilancia fiscal y el Contralor General es elegido por la Cámara de Representantes, con un período de dos años en su gestión.

Según Pedro Pablo Camargo, (62) el artículo 60 de la Constitución de referencia menciona que son atribuciones del Contralor: 1) llevar las cuentas generales de la Nación, inclusive la de la deuda pública interna y externa; 2) presidir los métodos de contabilidad de todas las dependencias nacionales así como la manera de rendir cuentas los empleados responsables; 3) exigir informes a los servidores públicos nacionales departamentales o municipales, sobre su gestión fiscal; revisar y autorizar las cuentas de los responsables del erario; y, 4) proveer los empleos de su dependencia creados por la ley.

De lo anteriormente expuesto podemos deducir que la Constitución colombiana no contempla el comportamiento fiscal de los particulares hacia el Estado sino sólo la forma en que los empleados federales, estatales o municipales han de rendir cuentas ante la Contraloría General del Estado.

(62) CAMARGO, Pedro Pablo.- El control fiscal en los estados Americanos y México, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1969, p. 33.

d. COSTA RICA

Según Pedro Pablo Camargo, ⁽⁶³⁾ la Constitución de la República de Costa Rica, de 1949, en su artículo 183 menciona que la vigilancia de la hacienda pública se encuentra a cargo de una institución auxiliar de la Asamblea Legislativa, denominada Contraloría General de la República.

La Institución de referencia tiene absoluta independencia funcional y administrativa en el desempeño de sus labores.

La Contraloría está a cargo de un Contralor y un Subcontralor, ambos funcionarios son nombrados por la Asamblea Legislativa, dos años después de haberse iniciado el período presidencial, con un período de gestión de ocho años y pueden ser reelectos indefinidamente, gozando de las inmunidades y prerrogativas de los miembros de los supremos poderes.

Estos tienen que rendir cuentas a la Asamblea, sobre el cumplimiento de sus funciones y pueden ser removidos por ésta mediante la votación de las dos terceras partes del total de sus miembros, si en su expediente se comprobare que fueren ineptos o corruptos.

En base a lo anterior, podemos decir que la Constitución de Costa Rica sólo contempla aspectos generales sobre la hacienda pública y no cuestiones particulares referentes al delito de defraudación fiscal.

(63) CANARGO, Pedro Pablo.- El control fiscal en los Estados Americanos y México, p. 34.

e. CUBA

La Ley Fundamental de la República de Cuba, de 1959, menciona en el Artículo 217, que el Tribunal de Cuentas es el organismo fiscalizador de los ingresos, gastos e inversiones -- del Estado, la provincia y el municipio, así como de las organizaciones autónomas nacidas al amparo de la Ley que recaban ingresos, ya sea directa o indirectamente, a través del Estado.

Este Tribunal de Cuentas sólo depende de la Ley de tal forma que los conflictos con otros organismos, se someten a resolución del Tribunal Supremo de Justicia.

Según el Artículo 221 del ordenamiento invocado, el Tribunal de Cuentas tiene las siguientes atribuciones:

1.- Velar por la aplicación de los presupuestos del Estado, la provincia y el municipio, fiscalizando la contabilidad de todos éstos;

2.- Aprobar los egresos de acuerdo al presupuesto y conforme a derecho;

3.- Podrá revisar expedientes a fin de comprobar si los pagos realizados corresponden efectivamente al servicio realizado por las instituciones oficiales. Asimismo, podrá formular denuncias que se deriven de este motivo, rindiendo un informe anual al presidente de la República, en relación con la forma en que se han realizado los gastos de las instituciones bajo su fiscalización para que a su vez, éste lo envíe con sus respectivas observaciones, al Consejo de Ministros;

4.- Pedir informe a todos los organismos y dependencias

sujetos a su fiscalización así como nombrar delegado especial para practicar las correspondientes investigaciones cuando -- los datos no sean suministrados, o cuando éstos se estimen de ficientes. A su vez el Tribunal deberá rendir información detallada al Poder Ejecutivo y al Consejo de Ministros, cuando éstos se lo requieran, sobre todo lo concerniente a su gestión en su esfera de competencia;

5.- Rendir anualmente un informe con respecto al estado y administración del tesoro público, la moneda nacional, la deuda pública y el presupuesto y su liquidación;

6.- Recibir la declaración bajo juramento o promesa, a todo ciudadano designado para desempeñar una función pública, al tomar posesión y al dejar el cargo, así como de los bienes que posea, realizando las investigaciones que estime convenientes;

7.- Tiene la obligación de dar cuenta a los tribunales del tanto de culpa, que resulte de la inspección y fiscalización que realice en relación con las facultades asignadas en los puntos anteriores, así como dictar las instrucciones oportunas en los casos de infracciones en que no hubiere responsabilidad penal, para el mejor cumplimiento de las leyes de contabilidad por todos los organismos sujetos a su fiscalización; y.

8.- Publicar sus informes para un conocimiento general y cumplir con los demás deberes que le señale la Ley y sus reglamentos. (64)

(64) CANARGO, Pedro Pablo.- El control fiscal en los Estados Americanos y México, p. 35.

F. ECUADOR

La Constitución Política de Ecuador, de 1967, en el Capítulo III del Título X, Artículo 225, menciona que la Contraloría General del Estado es el organismo de fiscalización y contabilidad de la hacienda pública y le corresponde vigilar la recaudación y la inversión de los fondos públicos.

Esta vigilancia deberá ejercerse en todas las entidades de derecho público y a las de derecho privado que recauden impuestos y perciban subvenciones estatales.

La Contraloría de referencia, deberá también velar por la debida conservación y utilización de los bienes fiscales, de las municipalidades y demás instituciones de derecho público. Le compete también llevar la contabilidad del fisco y examinar así como fallar las cuentas respectivas.

Según el Artículo 226 de la Constitución de referencia, las resoluciones del Contralor General del Estado, respecto de las cuentas de los residentes, son definitivas en la vía administrativa, no obstante, podrán ser revisadas por el mismo contralor, y se pueden impugnar ante el respectivo tribunal de lo contencioso.

Según Pedro Pablo Camargo,⁽⁶⁵⁾ el Contralor General es -- propuesto por el Presidente y elegido por el Congreso, dura -- cuatro años en el cargo, puede ser reelegido indefinidamente y sólo puede ser removido por el Congreso por justa causa.

(65) CANARGO, Pedro Pablo.- El control fiscal en los Estados Americanos y México, p. 36.

El Contralor General deberá informar de sus gestiones anualmente al Congreso Nacional.

También corresponde a la Contraloría General del Estado, vigilar la ejecución del presupuesto, cerrarlo y liquidarlo, presentando al Congreso un mensaje motivado y documentado donde explicará los trasposos, aumentos y disminuciones de partidas efectuadas conforme a la Ley.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, podemos decir -- que en Colombia, Costa Rica, Cuba y Ecuador, quien se encarga de la hacienda pública es la Contraloría General, sin embargo, no encontramos en las fuentes consultadas, antecedentes relativos a la defraudación fiscal.

Una vez que hemos estudiado lo relativo a los antecedentes legislativos internacionales, pasemos ahora al análisis de la naturaleza jurídica de la Ley.

CAPITULO II

NATURALEZA JURIDICA DE LA LEY.

A. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

El fundamento constitucional del Código Fiscal de la Federación, lo encontramos en los artículos 31 Fracc. IV; 71 -- Fracc.II; 73 Fraccs. VII, X, XXI y XXIX-A; 74 Fracc. IV y 131 constitucionales, en los cuales se menciona lo siguiente:

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:
IV. Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".⁽⁶⁶⁾

(66) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Porrúa, 1992, p. 39.

El Art. 71 se refiere a la competencia de iniciar leyes o decretos y a la letra dice:

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

...II. A los diputados y senadores al Congreso de la Unión;
...". (67)

El Art. 73 Fracc. VII de la propia Constitución señala como atribución del Congreso de la Unión, discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y en su texto dice:

"Art. 73.- El Congreso tiene facultad:
... VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto". (68)

Nótese que el primero de los dispositivos legales a que nos hemos referido, hace alusión a que las contribuciones deben estar establecidas en ley, mientras que el último, otorga la facultad de establecer tales contribuciones, al órgano encargado de la actividad legislativa.

Por otra parte, la Fracc. X del mismo artículo 73 constitucional, refiriéndose a las facultades del Congreso, menciona:

(67) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, p. 54.

(68) Ibid. p. 64.

"... X. Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, servicios de banca y crédito, energía eléctrica y nuclear, para establecer el banco de emisión único en los términos del artículo 28 y para expedir leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123;...". (69)

Refiriéndose a los delitos y faltas, la Fracc. XXI del artículo en cuestión dice:

"... XXI. Para definir los delitos y faltas contra la federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse;...". (70)

Por último, la Fracc. XXIX-Adel mismo Art. 73 se refiere a las facultades que tiene el Congreso para establecer -- contribuciones:

- " 1o. Sobre comercio exterior
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del Art. 27.
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación, y
- 5o. Especiales sobre:

(69) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, p. 64.

(70) Ibid. p. 66.

- a) Energía eléctrica
- b) Producción y consumo de tabacos labrados
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo
- d) Cerillos y fósforos
- e) Aguamiel y productos de su fermentación
- f) Explotación forestal
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios - en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica...". (71)

Por su parte, el artículo 74 Fracc. IV, al respecto menciona:

"... Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

... IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones --- que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la cuenta pública del año anterior". (72)

(71) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, p. 69.

(72) Idem.

Por último, el Art. 131 constitucional menciona que "Es facultad privativa de la federación gravar las mercancías -- que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo, y aún prohibir por motivo de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer ni dictar en el Distrito Federal los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII - del artículo 117". (73)

Según lo expuesto anteriormente, podemos decir que los artículos descritos engloban el contenido, así como la razón de ser del Código Fiscal de la Federación, por lo que consideramos que en estos artículos se encuentra el fundamento -- constitucional del Código de referencia, como acto emanado -- del poder legislativo, que crea situaciones jurídicas abstractas e impersonales.

B. EXPOSICION DE MOTIVOS.

En la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación, se menciona que la utilidad de éste, ha sido reconocida, ya que sistematizó los impuestos facilitando su manejo tanto por parte de los contribuyentes como por parte del

(73) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, p. 127.

propio Estado.

A través del largo período en que ha venido aplicándose el Código de referencia, las observaciones y las experiencias recogidas, son de gran valía. Sin embargo, en el plazo de más de medio siglo transcurrido desde que el Código Fiscal de 1938 se expidió hasta la fecha, las condiciones económicas y sociales del país han sufrido profundos cambios.

Además de lo anterior, la legislación fiscal especialmente en los últimos años, ha sido objeto de importantes modificaciones para modernizarla y adaptarla a la actual situación económica y social de México.

Asimismo, la elaboración jurisprudencial en el período de vigencia del Código, tanto de la Suprema Corte de Justicia como del Tribunal Fiscal ha sido abundante y de gran interés en las relaciones fiscales.

Por todo lo anteriormente expuesto, el Ejecutivo Federal consideró indispensable efectuar una revisión lo más completa y profunda de los preceptos que el ordenamiento en cuestión comprende y elaborar un nuevo Código Fiscal en términos que sus preceptos regulasen de manera satisfactoria las relaciones de las autoridades con los particulares y con otras distintas entidades públicas, teniendo en cuenta la amplia experiencia obtenida y las nuevas orientaciones sobre política fiscal.

Esta iniciativa de reformas al Código Fiscal de la Federación o mejor dicho, iniciativa de Ley para la emisión de un nuevo Código Fiscal de la Federación, como lo menciona la

exposición de motivos, fué enviada al Congreso de la Unión - en 1967.

Los criterios seguidos en la elaboración del proyecto - del nuevo Código, estaban orientados en el propósito de procurar que entre la autoridad fiscal, sujeto activo en la relación tributaria, y las entidades, empresas o personas a -- las que correspondía el carácter de sujeto pasivo, prevale-- ciera un buen entendimiento y se evitara el antagonismo en - todos los casos.

Se considera que en el cumplimiento del deber de pagar las contribuciones tenía mayor importancia la convicción que en cada uno de los legalmente obligados ha de existir, que - la sanción que por incumplimiento establezcan las leyes e im pongan las autoridades; y para hacer posible que se adquiriera esa convicción, resultaba indispensable que las normas fue-- ran equitativas y justas y que la autoridad las aplicara co-- rrectamente. Sólo mediante estos requisitos los funcionarios podrían adoptar una actitud rigurosa contra los infractores que no cumplieran con sus obligaciones fiscales.

En virtud de que el Gobierno estaba convencido de lo an terior, al elaborarse la iniciativa del nuevo Código Fiscal, se procuró eliminar todas aquellas disposiciones infundadas o que pudieran ser excesivas, pero además se incluían otras encaminadas a equilibrar en lo posible la situación de los - sujetos de la relación tributaria, sin dejar de tener en --- cuenta, naturalmente, la posición especial que debía corresponder al Estado, como representante de los intereses de la colectividad.

Desde el punto de vista técnico y por lo que se refiere al método seguido en la presentación de las normas comprendidas en el proyecto del nuevo Código, se procuraba mejorar la estructura del ordenamiento en vigor y hacer los agrupamientos más adecuados, incluyendo en el Título I, las disposiciones generales; en el Título II, las normas sustantivas, inclusive las sanciones administrativas y los delitos; en el Título III, el procedimiento administrativo y en el Título IV, el procedimiento contencioso ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

En esta exposición de motivos se mencionaba que se consideraba procedente eliminar del Código los preceptos relativos a la organización del Tribunal Fiscal, porque se consideraba que debían ser materia de una ley especial susceptible de modificarse de acuerdo con la evolución de la competencia y funcionamiento del mismo Tribunal, según lo vaya requiriendo la marcha de la administración pública.

Igualmente se estimó que no deberían figurar en el nuevo proyecto de Código Fiscal, la organización o referencias a las facultades de funcionarios u oficinas subordinadas de la Secretaría de Hacienda o de otras dependencias, porque esa organización y funcionamiento de la administración era necesario que contara con flexibilidad para adaptarse a las cambiantes situaciones económicas y sociales, correspondiendo esta regulación a disposiciones reglamentarias que expidiera el Ejecutivo Federal.

Por su carácter de ley general, el Código no debía contener disposiciones sobre impuestos determinados, las que de

berían figurar en los ordenamientos específicos de los tributos, y por esta consideración, en el proyecto se excluía toda mención a impuestos en particular.

Al formular la iniciativa sobre el nuevo Código Fiscal se tuvo muy presente, según lo menciona la exposición de motivos de referencia, que aunque se trataba de un ordenamiento de carácter general, el mismo no era de categoría superior que las demás leyes que rigen la materia, y que sólo en defecto de disposiciones en las leyes fiscales respectivas, se aplicarían las normas del Código Fiscal y supletoriamente el derecho común.

La existencia en el Código de referencia, de definiciones y reglas relativas al conjunto de tributos, ofrece las ventajas de lograr uniformidad de criterio, evitar repeticiones y hacer innecesaria la formulación de ordenamientos especiales prolijos, salvo naturalmente, cuando se trate de situaciones que requieran normas específicas propias, diversas de las generales que el Código consigna. Para los contribuyentes es de gran utilidad que haya un ordenamiento con normas generales permanentes que en la mayor parte de los casos son las aplicables en sus relaciones con la administración fiscal. (74)

Expuestas las bases y propósitos generales de las razones que justifican el proyecto, conviene destacar las modificaciones más importantes introducidas en materia de delitos fiscales que es el tema que nos concierne.

(74) Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Investigación Fiscal, estudio sobre Nuevo León, Marzo de 1967, pp. 49 y ss.

La cuidadosa revisión efectuada, de los preceptos en vigor, al momento de elaborarse la exposición de motivos, relativos a delitos fiscales, permitió introducir modificaciones técnicas de acuerdo con la experiencia encaminada a lograr la mejor aplicación de esas normas.

Con respecto a lo anterior, debe hacerse notar que en 1967, se propuso la supresión del precepto que establecía que los delitos fiscales sólo podían ser de comisión intencional, pues se consideraba que en tratándose de delitos fiscales debería regir, como en los demás actos delictuosos, las disposiciones del Código Penal, es decir, se proponía la supresión del artículo 237 del Código Fiscal.

En esta misma materia de delitos fiscales, se incluyeron preceptos para sancionar la introducción ilegal al país de vehículos, con la mira de proteger a la industria nacional.

Asimismo, se incluyó un precepto que sancionaba a cualquier funcionario o empleado público que exigiera el pago de cantidades que no correspondieran a contribuciones autorizadas en las leyes fiscales.

Este nuevo Código Fiscal entró en vigor el 10. de abril de 1967, fecha que se menciona en la exposición de motivos que hicimos referencia.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

C. DESGLOSE DE LA LEY

El Código Fiscal de la Federación vigente, se divide en una parte general que contiene el concepto de impuestos, derechos, sujetos activos y pasivos de la relación tributaria, infracciones, sanciones y delitos fiscales.

La segunda parte comprende el aspecto administrativo-oficioso y los actos de gestión de los particulares. (75)

Es necesario también hacer referencia a la naturaleza de los recursos que el Código establece, unos precedentes a propósito de la fase oficiosa y los otros aplicables en el procedimiento contencioso.

En forma análoga, el Código reglamenta una prescripción en la fase oficiosa y otra prescripción que la hace valer como acción o como excepción y defensa, típicamente procesal.

La tercera parte, se consagra a la fase contenciosa-administrativa y de modo específico al Tribunal Fiscal de la Federación. (76)

En general esa es la estructura del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, para efectos de que nos quede más claro, pasemos al desglose del mismo:

(75) PORRAS Y LOPEZ, Armando.- Estructura del Código Fiscal de la Federación, México, Manuel Porrúa, 1977, p. 9.

(76) Idem.

El Código Fiscal de la Federación cuenta con seis títulos, de los cuales los tres primeros tienen un capítulo único, el Título IV cuenta con dos capítulos; el Título V con tres y el Título VI con doce, por lo que en total, este Código se conforma de veinte capítulos en los cuales se encuentran contenidos 261 artículos, contando además con un único artículo transitorio.

En el Título I, se contemplan las disposiciones generales, mismas que se expresan en 20 artículos y se refieren más que nada, a las personas físicas y morales que están obligadas a contribuir a los gastos públicos; clasificación de las contribuciones así como definición de las mismas; definición de créditos fiscales y cual es la Secretaría que recaudará todos los ingresos de la Federación.

En este mismo Título se contempla cuándo deben presentarse las contribuciones por los retenedores; cuando entran en vigor las leyes fiscales; quienes se consideran residentes en el territorio nacional para efectos fiscales; definición de domicilio fiscal; qué se entiende por ejercicio fiscal; días que no se contemplan en los plazos fijados y cómo se cuentan éstos; cuando deberá efectuarse la práctica de diligencias; qué se entiende por enajenación de bienes y cuándo no hay enajenación.

Asimismo, en el Título de referencia, se menciona la definición de arrendamiento financiero; qué se entiende por escisión de sociedades; en qué consisten las actividades empresariales; y, forma en que se actualizarán las contribuciones

o las devoluciones según sea el caso. (77)

El Título II se refiere a los derechos y obligaciones de los contribuyentes y en este título se establece la forma en que se deben presentar las promociones ante la autoridad fiscal; término para subsanar omisiones; requisitos de la representación; formas de determinar el índice nacional de precios al consumidor; forma de calcular los recargos; obligación de las autoridades fiscales de devolver las cantidades pagadas indebidamente.

Asimismo, en este título, se menciona la posibilidad de los contribuyentes para compensar; qué créditos se pueden compensar; los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho; quiénes son responsables solidarios con los contribuyentes.

En este mismo título se contempla lo relativo a la obligación de personas físicas y morales que se coloquen en el supuesto que la ley menciona, de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes; las reglas que deberán observar los contribuyentes para llevar su contabilidad; requisitos que deben reunir los comprobantes emitidos por los contribuyentes; dónde debe permanecer la contabilidad del contribuyente; formas en que se presentarán las solicitudes al Registro Federal de Contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales; el carácter que tiene la presenta-

(77) Código Fiscal de la Federación, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1992, pp. 15-23.

ción de declaraciones. (78)

En el Título III del referido ordenamiento, se contempla lo relativo a que las autoridades tienen que proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes y que sólo están obligados a contestar consultas sobre situaciones reales, asimismo, los funcionarios fiscales facultados, podrán proporcionar información a otras dependencias en relación con el criterio que deberán seguir con respecto a la aplicación de las disposiciones fiscales.

En este mismo título se menciona el carácter que tienen las resoluciones administrativas; plazo en que deberán ser resueltas las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales; requisitos que deberán tener los actos a notificar; facultades del Ejecutivo Federal en cuanto a las resoluciones fiscales; facultades de las autoridades fiscales cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros, obstaculicen el ejercicio de sus funciones; procedimiento a seguir por las autoridades fiscales en caso de omisión de declaraciones, avisos u otros documentos, por parte de los contribuyentes.

En este título también se mencionan los requisitos que debe contener la orden de visita; obligaciones de las autoridades fiscales, responsables solidarios y visitado, con respecto a la misma visita.

En el título que nos ocupa se hace referencia a las re-

(78) Código Fiscal de la Federación, p. 24.

glas a seguir durante la visita domiciliaria; cuándo puede concluirse ésta de manera anticipada; facultades de comprobación de las autoridades fiscales; carácter de los hechos --- afirmados en los dictámenes emitidos por los contadores públicos; forma en que se determinarán las contribuciones omitidas; facultades de las autoridades fiscales para determinar la utilidad fiscal de los contribuyentes y forma de determinarla; determinación por parte de la autoridad fiscal de las contribuciones que se debieron haber retenido; procedimiento a seguir cuando un contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad.

En este apartado, también se contempla el procedimiento a seguir para comprobar los ingresos del contribuyente; término para garantizar contribuciones omitidas; facultades de las autoridades fiscales para autorizar el pago a plazos; carácter de los actos y resoluciones de las autoridades fiscales.

En el Título IV del ordenamiento que nos ocupa, se contempla lo relacionado con la aplicación de multas por infracciones a disposiciones fiscales; término para informar a las autoridades fiscales, los hechos y omisiones que entrañen infracción a las disposiciones fiscales; excepción para la imposición de multas.

También se señalan en este título, las infracciones relacionadas con la obligación de pago de contribuciones, las relacionadas con el registro federal de contribuyentes y con la obligación de llevar contabilidad; infracciones a las disposiciones fiscales en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos.

En el Capítulo II de este mismo título, se contempla lo relacionado con los delitos fiscales y se menciona el procedimiento a seguir para proceder penalmente contra los mencionados delitos; menciona quiénes son los responsables de encubrimiento en este tipo de delitos; la tentativa; el delito continuado; prescripción para presentar la querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; requisitos para que proceda la condena condicional; quiénes cometen el delito de contrabando y su sanción; delito de contrabando calificado; y, delito de defraudación fiscal.

El Título V del Código de referencia, versa sobre los procedimientos administrativos; menciona los recursos administrativos que se pueden interponer contra los actos administrativos en materia fiscal, y cuándo proceden dichos recursos, así como el trámite y la resolución de los mismos; sobre las notificaciones y garantía del interés fiscal; sobre el procedimiento administrativo de ejecución, desde la exigibilidad del pago de créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos, hasta el remate de los bienes embargados, incluyendo la intervención.

Por último, el Título VI del ordenamiento que nos ocupa, contempla todo lo relativo al procedimiento contencioso administrativo; menciona todo lo referente a la improcedencia y el sobreseimiento; de los impedimentos y excusas de los magistrados; forma de presentar la demanda y de contestarla; de los incidentes; de las pruebas, así como del cierre de la instrucción; de la sentencia; de los recursos de reclamación y de revisión; de las notificaciones de las reso-

luciones y de la jurisprudencia. (79)

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir que los delitos fiscales y en particular el delito de defraudación fiscal, se encuentra en el Capítulo II del Título IV del ordenamiento invocado.

Asimismo, podemos decir que el Código Fiscal de la Federación se considera un Código completo, ya que en su contenido también se contempla el aspecto procesal.

(79) Código Fiscal de la Federación, pp. 25-156.

CAPITULO III

DERECHO COMPARADO.

A. ARGENTINA

En Argentina, la defraudación fiscal es tratada por diversos ordenamientos jurídicos. Las Ordenanzas de Aduanas -- contienen un capítulo relativo a los actos aduaneros puni--- bles o delitos aduaneros, en el cual se tipifican tres viola-- ciones al orden jurídico aduanero: contravenciones, defrauda-- ción o fraude y contrabando.

Según Manuel Andreozzi, (80) en Argentina se entiende por defraudación, la violación de disposiciones legales de la -- que resulte o pueda resultar un perjuicio fiscal o disminu-- ción de rentas.

(80) ANDREOZZI, Manuel.- Derecho tributario argentino, T.I., Buenos Aires, Tipográfica Editora Argentina, 1951, p. 112.

En el Artículo 1025 de las Ordenanzas de Aduanas, se -- preceptúa que se considera fraude "la falta de requisitos, toda falsa declaración o todo hecho despachado en confianza o que si pasara desapercibido, produjera menos renta de la que reglamentariamente se adeuda". (81)

En cuanto a la penalidad, se aplican sanciones que pueden abarcar el arresto, prisión, decomiso de mercancías, pago del doble de los derechos y multas. Unicamente en el contrabando se aplica la pena de prisión, propiamente dicha.

Los artículos 1031 y 1032 del ordenamiento citado, establecen que en el caso de fraude fiscal se aplicarán penas penitenciarias; si se carece de bienes se conmuta por prisión a razón de un día de cárcel por cada peso fuerte, hasta un máximo de dos años.

Por otra parte, en la Ley 11.683 de Organización Administrativa de los Impuestos a los Réditos y a las Ventas, se establecen los siguientes tipos delictivos: contravenciones y defraudación, atendiendo a la gravedad de la violación.

La pena para el fraude fiscal en esta Ley, consiste en multa por el décuplo de la suma defraudada, o que se haya pretendido defraudar y además la responsabilidad criminal correspondiente a los delitos en que se haya incurrido en la comisión del fraude. (82)

(81) Cit. pos. ANDREOZZI, Manuel.- Derecho tributario argentino, p. 112.

(82) Idem.

Asimismo, la Ley de Impuestos Internos de 1899, imponía una pena del décuplo de lo defraudado, más arresto que no bajara de tres meses ni excediera de un año, en casos de grave defraudación, reincidencia general o concurso de infracciones. (83)

Como podemos darnos cuenta, en Argentina, las sanciones en los casos de fraude al fisco, contemplan una pena encauzada directamente a la recuperación de la cantidad defraudada más otra cantidad determinada, mientras que la pena de privación de la libertad tiene un carácter secundario.

Es manifiesta la tendencia a considerar dichas violaciones a las leyes fiscales, desde el punto de vista administrativo y no penal. La Ley 11.683 mencionada, separa claramente la sanción administrativa, en tanto que la responsabilidad penal existe en los casos en que se haya defraudado al fisco mediante la comisión de actos típicos desde el punto de vista del derecho penal. No existe por tanto, una penalidad que corresponda propiamente al derecho penal fiscal.

B. ESTADOS UNIDOS

El Departamento del Tesoro de este país, se enfrenta -- constantemente con el problema de la defraudación fiscal, sobre el que tiene amplia experiencia.

(83) ANDREOZZI, Manuel.- Derecho tributario argentino, p. 123.

En Estados Unidos de Norteamérica, la legislación penal en materia de defraudación al fisco ha servido como medio para controlar actividades ilícitas, aún cuando también se presenta en actividades lícitas.

En el país de referencia, el fraude al fisco tiene una doble penalidad: las llamadas "penas civiles" y las sanciones penales propiamente dichas. Las penas están fijadas en el "Código de los Estados Unidos", Título 26 que se refiere al Código de los Impuestos Interiores; Capítulo 75, referente a Delitos, Ofensas y Faltas, aún cuando se encuentran sanciones penales en otras leyes y capítulos del Código de referencia.

Según Abdón Hernández Esparza,⁽⁸⁴⁾ el Código de Impuestos Interiores, fué expedido en Acta del Congreso del 16 de agosto de 1954 derogando el anterior Código de Impuestos Interiores de 1939.

En los Estados Unidos de Norteamérica, la aplicación de las multas y penas, debe ser ejecutada mediante el ejercicio de la acción penal ante un tribunal. El ejercicio de dicha acción es recomendado por la Asesoría Jurídica de Ejecución del Servicio de Impuestos Interiores del Departamento de Justicia. Este último ejercita la acción penal únicamente en los casos en que llega a la conclusión de que el causante es

(84) HERNANDEZ ESPARZA, Abdón.- El delito de defraudación fiscal, México, Botas, 1962, p. 59.

culpable y existen datos razonables para obtener un veredicto de culpabilidad.

Según Hernández Esparza, aún cuando existe una sanción administrativa y una sanción penal independiente la una de la otra, éstas pueden ser acumuladas. Generalmente se aplica únicamente la sanción administrativa. (85)

La diferencia entre el fraude civil y el fraude penal, radica en la flagrancia de falta, las pruebas disponibles y la carga de la prueba que tenga el Gobierno.

El fraude civil debe ser demostrado por pruebas claras y convincentes. El fraude penal requiere pruebas más fehacientes para obtener un veredicto de culpabilidad; el Gobierno, por mandato constitucional, debe demostrar la culpabilidad más allá de toda duda razonable.

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir que también en los Estados Unidos se contemplan los dos tipos de sanciones, sólo que en vez de referirse a sanciones administrativas, se refieren a penas civiles. También es necesario hacer notar que las formas de aplicar las sanciones, son diferentes en cada país.

(85) HERNANDEZ ESPARZA, Abdón.- El delito de defraudación fiscal, p. 60.

C. FRANCIA

En Francia, los impuestos sobre ingresos están acompañados de sanciones fiscales que castigan la infracción al cumplimiento de ciertas formalidades legales o la inexactitud de las declaraciones.

Además de las penas fiscales que tienen un campo de aplicación limitado, el Artículo 112 de la Ley del 25 de junio de 1920, misma que se enunció en el Capítulo I del presente trabajo, creó una pena personal de orden general con un carácter eminentemente correccional y que, en consecuencia, no es aplicable más que cuando se encuentran reunidos todos los elementos constitutivos de un delito.

Esta pena se 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.

Según Hernández Esparza, todo lo que se extraiga por fraude, o simplemente intente sustraerse fraudulentamente, al pago total o parcial de los impuestos establecidos por las leyes a favor o en beneficio del Tesoro Público, será castigado con una pena pecuniaria no menor de mil francos ni mayor de cinco mil francos, sin perjuicio de los derechos de la Tesorería. (86)

(86) HERNANDEZ ESPARZA, Abdón.- El delito de defraudación, p. 66.

La intención fraudulenta revelada por una maniobra tendiente a sustraerse del pago del impuesto es necesaria, y suficiente para la aplicación del artículo 112 de la Ley de referencia. Por consiguiente, una declaración con conocimiento de ser contraria a la verdad, hecha por el contribuyente, -- aún cuando no sea acompañada de documentos falsos, tendientes a engañar a la administración, aún cuando la misma no haya sido registrada en la Tesorería, cae bajo la hipótesis -- del artículo de referencia.

En caso de reincidencia, dentro de un término de cinco años, el delincuente será castigado con prisión por un período no menor de un año ni mayor de cinco años y podrá ser privado, en todo o en parte, durante no menos de cinco años y -- no más de diez años, de todos los derechos cívicos enumerados en el Artículo 42 del Código Penal Francés.

El Tribunal podrá además, ordenar que la sentencia sea publicada íntegramente o en parte en los diarios que él mismo indique, todo ello a costa del condenado, siempre y cuando los gastos de dichas publicaciones no excedan de cinco -- mil francos. Las disposiciones concernientes al costo de las publicaciones y su fijación, se encuentran consignadas en la parte final del Artículo 7 de la Ley del 10. de Agosto de -- 1905, relativa a la represión de fraudes en la venta de mercancías.

Por último, el Artículo 463 del Código Penal Francés, -- se refiere a circunstancias atenuantes y puede ser aplicado en materia de defraudación fiscal. (87)

(87) HERNANDEZ ESPARZA, Abdón.- El delito de defraudación fiscal. p. 68.

El ejercicio de la acción penal se lleva a cabo previa petición de la Administración competente ante el Tribunal Correccional dentro de cuya competencia el impuesto debe ser pagado.

Como podemos observar, en el derecho penal francés se contempla un elemento nuevo en cuanto a la defraudación fiscal, ya que se contempla la reincidencia dentro de un término de cinco años para lo cual establece medidas bastante drásticas, caso que no se menciona en la legislación penal de los otros países analizados.

D. ALEMANIA

En la legislación alemana encontramos antecedentes relativos a la evasión tributaria en general y la evasión en materia aduanera.

El derecho alemán considera evasión tributaria, aquellas transgresiones a las obligaciones fiscales que establecen las leyes a favor de la imposición. En materia aduanera se incluye cualquier facilitación o favor concedido a quien cometió la violación tributaria.

Para la aplicación de las penas a las personas morales, el derecho alemán menciona, que no es necesario establecer una culpabilidad de la persona física sino que las sanciones pecuniarias pueden aplicarse a las personas jurídicas así como el pago de las costas del proceso penal.

El sistema jurídico alemán no castiga a quien por error no cumple con sus obligaciones tributarias, mientras que al que incumple por negligencia, se le castiga por imprudente.

Con respecto a la tentativa podemos decir que de evasión ilícita se configura como acción lícita, y se establece que la tentativa de evasión fiscal es punible y se aplica la misma pena que para la acción ejecutada.

Según Armando Giorgetti, ⁽⁸⁸⁾ el Código Tributario de la República Federal Alemana, establece las normas generales del Derecho Penal, tanto para la configuración jurídica en general como para la represión de violaciones a las leyes fiscales, a excepción de las que estén previstas y sancionadas -- por otras leyes financieras, esto se encuentra contemplado -- en los artículos 391 al 419 del ordenamiento de referencia.

Según el autor citado, el fraude fiscal se encuentra -- contemplado en el artículo 402 de la Ley Tributaria alemana, mismo que a la letra dice: ⁽⁸⁹⁾

"Art. 402.- 1. Quien hallándose sometido a imposición o quien en el carácter de representante o administrador de -- los negocios de persona sujeta al pago de tributos actúa de manera que el monto de los impuestos debidos al fisco sufra indebidas reducciones o bien se concedan ventajas o excepciones ilícitas, es castigado con pena pecuniaria hasta de 100, 000 marcos; 2. El perjuicio fiscal es punible como fraude --

(88) GIOGETTI, Armando.- La evasión tributaria, pp. 318-319.

(89) Ibidem.

tributario, únicamente cuando las reducciones indebidas de los ingresos fiscales o la concesión de ventajas tributarias ilícitas, dependan de una acción del agente, mediante la cual éste se sustrae intencionalmente o por negligencia, a las obligaciones establecidas en interés de la imposición".⁽⁹⁰⁾

Como podemos darnos cuenta, en el derecho alemán lo que se castiga es la negligencia y no la ignorancia en cuanto al derecho o la mala interpretación del mismo, que llevan indigutiblemente al error.

Una vez que hemos estudiado las cuestiones relativas al marco teórico e histórico del delito de defraudación fiscal, pasemos ahora a la parte sustantiva del presente trabajo que la constituye sin duda, el estudio dogmático del delito de defraudación fiscal, contemplado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

(90) Cit. pos. GIORGETTI, Armando.- La evasión tributaria, p. 320.

CAPITULO IV

ESTUDIO DOGMATICO DEL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

A. DOGMATICA JURIDICO-PENAL

La correcta apreciación de un objeto de conocimiento hace indispensable analizarlo en los diversos elementos que lo constituyen: sus concepciones y características.

Específicamente en la comprensión de un delito como tal, es necesario el estudio de aquellos elementos que lo integran así como los conceptos de los mismos. Debemos recurrir entonces a la Teoría del Delito para fijar las ideas en las cuales habrá de apoyarse el estudio que nos ocupa.

Según el maestro Fernando Castellanos Tena, la Dogmática jurídico-penal "es una rama de la Ciencia del Derecho Penal - cuya misión es el estudio integral del ordenamiento penal positivo". (91)

(91) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, México, Porrúa, 1975, p. 24.

Por su parte, el Doctor Porte Petit menciona que "la dogmática jurídico penal, es la disciplina que estudia el contenido de las normas jurídico penales para extraer su voluntad, con base en la interpretación, construcción y sistematización". (92)

Según el Doctor de referencia, el método de la dogmática jurídica, es el método jurídico que contiene los medios ordenados que nos llevarán a conocer las normas jurídico-penales. Este método se vale de procedimientos lógicos y consta de varios momentos escalonados, siendo los primeros, el análisis, la inducción y la deducción; mientras que los últimos, serán la construcción, interpretación y sistematización. (93)

El Maestro Crispigni, identifica la dogmática jurídico penal con la Ciencia del Derecho Penal (94) y menciona que a ésta corresponde la interpretación, descubrimiento, construcción y sistematización de los principios que se encuentran en el seno del ordenamiento penal. (95)

(92) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, México, Porrúa, 1987, p. 28.

(93) Idem.

(94) La Ciencia del Derecho Penal se integra por principios cuyo objeto es el estudio de las normas positivas y fijar la naturaleza del delito, las bases, la naturaleza y los alcances de la responsabilidad y de la peligrosidad, así como la naturaleza, la adecuación y los límites de la respuesta respectiva por parte del Estado. CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 24.

(95) GRISPIGNI, Felipe.- Derecho penal italiano, Buenos Aires, Depalma, 1948, p. 12.

Según el Maestro Grispigni, el método de la dogmática -- jurídico-penal o Ciencia del Derecho Penal, se define como -- "la serie ordenada de los medios por los cuales se llega al -- conocimiento profundo del contenido de las normas jurídi- - - - - cas". (96)

Pavón Vasconcelos, coincide con Felipe Grispigni, identi - ficando la Ciencia del Derecho Penal con la Dogmática jurídi - co-penal y al respecto dice: "La Ciencia del Derecho Penal es el conjunto sistemático de conocimientos extraídos del orden - miento jurídico positivo, referentes al delito, al delincuente y a las penas y medidas de seguridad... su objeto lo consti - tuye el derecho penal y de ahí que se le designe también -- con el nombre de dogmática jurídico-penal". (97)

Arcibay Molina, refiriéndose al tema que nos ocupa, dice que "la dogmática penal es el estudio sistemático de las nor - mas que contienen una sanción retributiva, o sea el estudio - mismo del derecho penal, de lo que constituye su objeto, so - bre la base del análisis de un derecho positivo determinado - vigente o histórico". (98)

Según el autor mencionado, lo que caracteriza a la dog -

(96) GRISPIGNI, Felipe.- Derecho penal italiano, p. 16.

(97) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho pe - nal, Porrúa, México, 1985, p. 30.

(98) ARCIBAY MOLINA, José F., et. al.- Derecho penal, -- parte general, Buenos Aires, EDIAR, 1972, p. 36.

mática jurídica es la circunstancia de que el objeto motivo - central de su estudio, es un derecho positivo determinado. Para que exista dogmática previamente y en forma inexcusable de existir el dogma, es decir, un derecho positivo.

Para el Maestro Zaffaroni, la dogmática es un método que suele identificarse con la Ciencia Penal y al respecto menciona lo siguiente:

"La dogmática jurídica... es un método al que podemos incorporar más o menos datos para la construcción de sus conceptos, y la incorporación de datos no dependerá del método mismo, sino de la ideología que funde el ámbito de datos a tomar en cuenta". (99)

Para el autor de referencia, la dogmática es un método de conocimiento, pero la delimitación del objeto de estudio no es cuestión que incumbe al mismo.

Gimbernat Ordeig, refiriéndose al tema que nos ocupa, -- menciona que la dogmática jurídico-penal "establece límites y construye conceptos, posibilita una aplicación del derecho penal segura y previsible y lo substraer de la irracionalidad, de la arbitrariedad y de la improvisación". (100)

(99) ZAFFARONI, Eugenio.- Manual de derecho penal, parte general, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1986, p. 129.

(100) GIMBERNAT, Ordeig.- Cit. pos. ZAFFARONI, Eugenio.- Manual de derecho penal, parte general, P. 139.

Según Muñoz Conde, la dogmática jurídico-penal, constituye el núcleo de la Ciencia del Derecho Penal, misma que elabora y estructura el contenido de los preceptos legales considerados como dogma, ordenándolos en un sistema.⁽¹⁰¹⁾

Asimismo, el autor de referencia menciona que la misión de la dogmática no consiste únicamente en interpretar y sistematizar el derecho vigente, sino que también tiene que poner de relieve sus lagunas, los problemas que están mal resueltos y los que quedan por resolver.

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir que con excepción del Maestro Zaffaroni, todos los autores citados coinciden en que la esencia de la dogmática jurídico-penal, la constituye el estudio del contenido de las normas jurídico penales. Si bien la dogmática no nos da un conocimiento total integral del fenómeno jurídico, si nos permite ciertamente encontrar los elementos y principios fundamentales del mismo.

B. DEFINICION DE DELITO

Según el Maestro Fernando Castellanos, la palabra delito deriva del verbo latino delinquere, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley.⁽¹⁰²⁾

(101) MUÑOZ CONDE, Francisco.- Introducción al derecho penal, Barcelona, Bosh, Casa Editorial, 1975, p. 76.

(102) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 125.

No existe una definición de delito que tenga el carácter de universal, en virtud de que se trata de realidades diferentes y de épocas distintas, sin embargo, es posible caracterizar al delito de manera jurídica, por medio de fórmulas generales que determinan sus atributos esenciales.

Para el Maestro Francisco Carrara, el delito es "la infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso". (103)

Por su parte, el Maestro Rafael Garófalo, representante del positivismo, define el delito natural como "la violación de los sentimientos altruistas de probidad y de piedad, en la medida media indispensable para la adaptación del individuo - a la colectividad". (104)

Jiménez de Asúa refiriéndose al tema que nos ocupa, menciona que "el delito es el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal". (105)

(103) CARRARA, Francisco, cit. pos.- CASTELLANOS TENA, - Fernando, Lineamientos elementales de derecho penal, p. 125.

(104) GAROFALO, Rafael.- Cit. pos.- CASTELLANOS TENA, -- Fernando, Op. cit. p. 126.

(105) JIMENEZ DE ASUA, Luis.- Cit. pos.- CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl.- Derecho penal mexicano México, Porrúa, 1988, p. 223.

Por su parte, los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, mencionan que el delito consiste en un acto o una omisión, es decir, en una acción, de una conducta humana que está sancionada por las leyes penales. (106)

Dogmáticamente, el Doctor Porte Petit ha obtenido el concepto de delito como "una conducta o hecho típica, antijurídica, imputable, culpable, que requiere a veces de alguna condición objetiva de punibilidad y punible". (107)

Según el Doctor de referencia, de esta concepción integral del delito, derivan los elementos positivos del mismo; - siendo a contrario sensu, el aspecto negativo el supuesto bajo el cual no se presenta determinado elemento constitutivo y por tanto no se llega a integrar el delito.

Estos elementos, según el Doctor mencionado, se presentan en forma simultánea, razón por la cual es inaceptable la posición doctrinaria que pretende encontrar prioridad temporal en la manifestación de los elementos esenciales del delito. Tampoco se trata de prioridad lógica por no ser el anterior un elemento fundamental del siguiente. (108)

(106) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, p. 225.

(107) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 202.

(108) Idem.

Según Cuello Calón, el delito puede definirse como la acción prohibida por la ley bajo amenaza de una pena. Es un acto humano, antijurídico, típico, culpable y punible. (109)

Por último, el Código Penal para el Distrito Federal en materia del fuero común y para toda la República en materia federal, en su Artículo 7o. define el delito como "el acto u omisión que sancionan las leyes penales". (110)

De lo anteriormente expuesto, se infiere que el delito - consiste en una acción humana sancionada por las leyes penales y si es punible es precisamente porque la conducta es antijurídica, imputable, culpable y que requiere en ocasiones - de alguna condición objetiva de punibilidad.

El delito que constituye nuestro objeto de estudio, mismo que se enunció en el título del presente Capítulo, es el - relativo a la defraudación fiscal, contemplada en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, mismo que por cuestiones de método transcribiremos a continuación, a fin de iniciar el análisis correspondiente.

"ARTICULO 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga

(109) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, Barcelona, Bosh, 5a. Edic., 1940, p. 284.

(110) Código Penal, México, Porrúa, 1992, p. 3.

un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

"El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a 6 años si el monto de lo defraudado, no excede de 30'000,000; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión.

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

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

"Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones". (111)

(111) Código Fiscal de la Federación, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1992, p. 135.

C. DEFINICION DE DELITO ESPECIAL

Según los Doctores Acosta Romero y López Betancourt, (112) los delitos especiales son aquellos que se encuentran contenidos en diferentes ordenamientos no penales como son los tratados internacionales y las leyes especiales. Son aceptados por el artículo 6o. del Código Penal, y se refieren a situaciones jurídicas abstractas determinadas, contenidas en leyes no privativas, ni prohibidas por el artículo 13 constitucional, es decir, son impersonales, generales y abstractas.

Según los doctores de referencia, los delitos especiales podrían llegar a constituir un derecho penal especializado -- con ciertos atributos derivados de la naturaleza de las leyes administrativas, o bien de delitos que están matizados por -- circunstancias agravantes de responsabilidad o penalidad, en función de los intereses jurídicos que pretenden proteger dichas leyes al tipificar esos delitos. (113)

Según los teóricos de la materia, este fenómeno sociopolítico, se observa en México con marcada acentuación, en las últimas cuatro décadas del siglo, ya que no existe ley administrativa que no contenga un capítulo de sanciones en el que se definan delitos e infracciones administrativas.

Se dice que en 1989, existían más delitos tipificados en leyes administrativas que los que se encontraban definidos en el Código Penal, poniendo en cuestionamiento lo que dispone -

(112) ACOSTA ROMERO, Miguel y LOPEZ BETANCOURT, Eduardo. Delitos especiales, México, Porrúa, 1991, p. 11.

(113) Idem.

el Artículo 7o. del Código de referencia, donde se define el delito como el acto u omisión que sancionan las leyes penales considerándose que las leyes administrativas no son leyes penales, a menos que se considere que en su capítulo relativo a sanciones sí lo son.

Según los Doctores mencionados, los delitos especiales son aquellas disposiciones normativas penales que no forman parte del Código Penal y que tipifican un delito. O bien pueden ser aquellas disposiciones en las que el sujeto activo o el autor del delito, se encuentra en un plano diferente en relación a cualquier otro sujeto del delito, es decir, se requiere una calidad específica, señalada por el legislador, - siendo éste el único que puede cometer el mismo. (114)

El Código Penal para el Distrito Federal, en su artículo 6o. establece que cuando se cometa un delito no previsto en el Código de referencia, pero sí en una ley especial, se aplicará ésta obsevando las disposiciones conducentes del mismo.

Según la Corte, se debe entender por delitos especiales, las disposiciones que se hallan al lado del Código de la materia, mismas que se encuentran en diversos ordenamientos y no por ello pierden su carácter de penales, pues basta con que se establezcan delitos y se impongan penas para que juntamente con el Código Penal del Distrito y Territorios Federales -

(114) ACOSTA ROMERO, Miguel y LOPEZ BETANCOURT, Eduardo. Delitos especiales, pp. 10-11.

de 1931, que es la ley sustantiva penal federal, integran en su totalidad la ley penal. (115)

Según los autores de referencia, otra tesis jurisprudencial expresa lo siguiente:

"Las leyes penales no se circunscriben al contenido del Código de la materia, sino que hay muchas disposiciones de carácter específico, dispersas en la codificación general que por naturaleza o calidad de sus infractores o por objeto, no pueden ser incluidas en una ley general, sino en disposiciones especiales, debiendo agregarse que así lo reconoce el artículo sexto del Código Penal Federal, en el cual se expresa lo mencionado anteriormente". (116)

Otros autores consideran que los delitos especiales están penados en leyes particulares, por razón de la materia o por estar sometidas las personas que los cometan a jurisdicción privativa.

También se llaman delitos especiales a aquellos cuya característica esencial radica en la circunstancia de que únicamente pueden ser cometidos por personas que reúnan ciertas cualidades, sin las cuales el delito no sería posible.

(115) Cit. pos. ACOSTA ROMERO, Miguel y LOPEZ BETANCOURT Eduardo.- Delitos especiales, p. 11.

(116) Cit. pos. Idem.

Como podemos darnos cuenta, el delito especial tiene con respecto a los comunes, un requisito más, en cuanto el delito no estaría tipificado, si faltase en el autor la calidad exigida expresamente por la ley.

Refiriéndose al tema que nos ocupa, Carnelutti, considera más apropiado el término "delito propio o de posición",⁽¹¹⁷⁾ pues según menciona, conforme a la clasificación de Carrara, el delito que el llamó propio, en contraposición con el delito común, sólo podía ser cometido, estando colocado el autor en una cierta posición.⁽¹¹⁸⁾

Finalmente, algunos teóricos del derecho penal, clasifican el delito especial como "de sujeto calificado", es decir sólo puede ser cometido por determinadas personas, en oposición al de sujeto indiferente que puede ser cometido por cualquier persona.

En conclusión podemos decir, que los delitos especiales son aquellos que se encuentran contemplados en leyes diferentes al Código Penal, o bien aquellos que requieren una calidad específica en el sujeto activo del delito.

(117) CARNELUTTI, F.- Teoría general del delito, Madrid, 1941, p. 102.

(118) CARRARA, Francisco.- Programa de derecho criminal, Trad. de la 10ª Edic. italiana de la Revista de Legislación y Jurisprudencia, 2ª. Edic. No. 52, Madrid, 1925, p. 72.

1. CODIFICACION

La palabra Código se deriva del latín *codicus* que se deriva a su vez de *codex*.

Según Raúl Rodríguez Lobato, un Código debe tener el carácter de Ley Fundamental o básica, de alcance general con permanencia en el tiempo y crear un cuerpo de legislación -- que a parte de su finalidad específica, construya el núcleo en rededor del cual la doctrina y la jurisprudencia puedan efectuar sus elaboraciones. (119)

Por su parte, Giuliani Fonrouge, (120) menciona que codificar no es más que crear un cuerpo orgánico y homogéneo de principios generales que regulan la materia tributaria en el aspecto substancial, en lo ordinario y en lo sancionatorio, mismo que debe inspirarse en la especificidad de los conceptos y que debe servir de base para la aplicación e interpretación de las normas.

La necesidad de hacer codificaciones, nació desde la época antigua en la que se hizo indispensable sistematizar a través de la recopilación, determinados ordenamientos.

Recibe el nombre de Código, el de Justiniano, mismo que contiene una colección completa y ordenada de constituciones

(119) RODRIGUEZ LOBATO, Raúl.- Derecho fiscal, México, Harla, 1986, p. 53.

(120) Cit. pos., RODRIGUEZ LOBATO, Raúl.- Op. cit. p. 53.

imperiales romanas, leyes, rescriptos, ordenanzas y otras -- disposiciones.

Al hablar de código se alude actualmente al resultado - de un proceso codificador que adquirió una connotación específica a partir del siglo XVI.

El Código como producto del proceso de codificación del Derecho, se desarrolló en Europa continental a partir del si glo XVII, se distingue de todas las fijaciones escritas del derecho anteriores, porque no pretendió consignar todo el de recho ya existente.

Según los Doctores Acosta Romero y López Betancourt, ⁽¹²¹⁾ la idea de codificación es un postulado de la Ilustración y del racionalismo europeo que se inició en el Siglo XVIII. La idea de codificación no es la de recopilar en un sólo texto varias leyes vigentes, sino la reunión de leyes que se refi ren a una misma rama jurídica en un sólo cuerpo, presididas en su formación por unidad de criterio y de tiempo.

Los códigos pueden contener normas de tipo sustantivo o bien adjetivo. Es así como dentro del concepto de la raciona lización jurídica se trató de que, en los códigos como un todo acabado, coherente y sistemático, las normas estuvieran unificadas y fueron producto del racionalismo jurídico, los códigos del siglo XIX de los Estados Europeos.

(121) ACOSTA ROMERO, Miguel y LOPEZ BETANCOURT, Eduardo Delitos especiales, 72.

Según los teóricos de la materia, el siglo XIX es el siglo de la codificación en gran parte de Europa y en América Latina, observándose una diversidad en la forma de presentar las legislaciones, existen codificaciones que varían desde la simple colección de textos, hasta la sistematización y jerarquización de las normas.

Para que la codificación sea considerada como relevante debe tener como características, la simplificación formal de la ley, la sistematización de la misma y la capacidad de reforma.

En las primeras colecciones legales, un código era un libro de pergamino que superaba la vastedad del rollo de papiro y que en él, se agrupaban las leyes dispersas en múltiples documentos, como ocurría con los códigos del bajo Imperio Romano y las codificaciones europeas del siglo XVIII, la de Prusia y las norteamericanas.

Posteriormente, se va más allá de la recopilación y se pretende clasificar las reglas preexistentes y mejorarlas, por lo que en Inglaterra surgen las recolecciones con correcciones y mejoras menores.

Se le da importancia a la sistematización, haciendo uso de clasificaciones lógicas y formulando conceptos y principios generales de mayor comprensión a los preceptos legales.

Algunas ramas del derecho son más susceptibles que otras para ser codificadas; ya sea por su importancia, su necesidad de estabilización, su certeza o su seguridad. Estas normas pueden ser diferentes en cada país pero siempre se re

fieren al Derecho Familiar, Civil, Criminal y a los procedimientos civiles y criminales.

Según la Enciclopedia Jurídica Omeba, el fenómeno de la codificación representa actualmente el aspecto culminante de la cultura histórico-jurídica de la mayor parte de los países, excepto los que aplican el Common Law.⁽¹²²⁾

Se dice que la codificación contemporánea tiende a ser una elaboración científica del derecho y consiste en una labor legislativa especial, por medio de la cual se reúnen en cuerpos orgánicos y sistemáticos, las normas de una determinada rama del derecho, presenta las características de una constante histórica que se puede parangonar con una ley natural del desarrollo de las ideas jurídicas.

En la antigüedad predominaba el concepto de codificación total; además, por falta de una concepción sistemática se perfila como una simple recopilación, en la actualidad, - desde el movimiento codificador del siglo XVIII, prevalece la concepción científica de la labor legislativa.

La actual codificación consiste, como se mencionó anteriormente, en reducir una rama del derecho a una ordenación sistemática de reglas legales. Un ejemplo clásico de recopilación de leyes es el Corpus Iuris Civilis de Justiniano que contenía reglamentos y principios de derecho en forma cronológica y con alguna ordenación de materias.

(122) Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo III, Buenos Aires, Argentina, Ed. Bibliográfica Argentina, 1988, p. 108.

La codificación de los tiempos modernos y contemporáneos se debe a causas políticas e ideologías, además de las que provienen de la necesidad de simplificar y unificar en medio de la multiplicidad legislativa de los países continentales en la Europa del Siglo XVIII, el derecho vigente.

Según la Enciclopedia de referencia, fué la Escuela del Derecho Natural quien inspiró directamente la codificación de esa época. (123)

En lo que respecta a la codificación penal mexicana, -- hasta antes del Código Penal de 1871, no existía una legislación penal agrupada o codificada y en esa época se hacía patente la necesidad de la Codificación Penal, misma que pondría fin al caos legislativo existente. Este caos se resolvió con la publicación del Código de referencia, mismo que constituyó un adelanto positivo en el sistema jurídico mexicano.

En 1912 se reformó el Código Penal de 1871, conservando éste su parte fundamental, posteriormente, en 1929, se promulgó un segundo Código Penal mismo que implicó algunas reformas a las instituciones jurídico-penales. Finalmente, con Portes Gil surgió el Código Penal de 1931.

En la actualidad, el Código Penal parece ser insuficiente para contender con los cambios que la sociedad implica, -- razón por la cual han surgido numerosas leyes especiales que regulan delitos no contemplados en el Código de referencia.

(123) Enciclopedia Jurídica Omeba, p. 108.

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir que la codificación no es más que la reunión de leyes de una misma materia jurídica, en un sólo cuerpo, con un mismo criterio y tiempo determinado, dicho cuerpo deberá contener la simplificación formal, sistematización y capacidad de reforma de la ley de que se trate.

Asimismo, podemos decir que la codificación por su carácter sistemático, tiende a facilitar la interpretación de sus mandatos, siendo flexible en todo tiempo con respecto al juzgador.

En virtud de que en los sistemas de Derecho Común, las leyes de la materia no admiten reformas esenciales, éstas se contemplan en leyes especiales, cuestión que dió como resultado el fenómeno de la descodificación, al cual nos referiremos a continuación.

2. DESCODIFICACION

La descodificación es un fenómeno relativamente reciente, los especialistas en la materia afirman que los códigos están en decadencia, que éstos resultan insuficientes para regular la convivencia social y que esto se debe a que las leyes especiales han adquirido un lugar preponderante en el ámbito del derecho, existe una tendencia hacia la especialización de las leyes, cuestión que se manifiesta en casi todas las ramas del derecho, tanto a nivel nacional, como internacional.(124)

(124) ACOSTA ROMERO, Miguel y LOPEZ BETANCOURT, Eduardo Delitos especiales, p. 73.

La multiplicación de estas leyes es tan grande y complicada, que las normas que se refieren a una materia o a una -- institución, se cambian constantemente, ya sea para hacer reformas de fondo o meramente de forma.

Según Irti, (125) las leyes especiales han asumido mayor -- importancia después de la Primera Guerra Mundial, y precisa -- que por la importancia que han adquirido las leyes especiales, nos encontramos en la edad de la descodificación.

Como se mencionó anteriormente, en materia penal existe una gran variedad de leyes especiales que regulan diversos de litos, mismos que se encuentran fuera del contenido del Código Penal.

Nosotros consideramos que la descodificación surge debido a los cambios constantes de la sociedad, mismos que exigen una más eficaz reglamentación por parte del Estado. Sería imposible que en el Código Penal se incluyeran todos los deli tos, ya que esta situación resultaría bastante compleja para su manejo.

Por lo anterior, en la actualidad resulta más práctico -- clasificar los delitos por materia; por la naturaleza o calidad de los infractores; o, por objeto, plasmándolos en leyes especiales, por no poder ser incluidos en una ley general, co mo lo contempla el artículo 6o. del Código Penal vigente.

Como podemos darnos cuenta, la descodificación es impor--

(125) Cit. pos. ACOSTA ROMERO, Miguel y LOPEZ BETANCOURT, Eduardo. Delitos especiales, p. 74.

tante, ya que permite realizar reformas de fondo o de forma, de manera más sencilla, a las leyes correspondientes, lográndose a la vez una especialización en las mismas, facilitando con ello su aplicación.

D. CLASIFICACION DE LOS DELITOS

1. EN FUNCION A SU GRAVEDAD

Según el Maestro Fernando Castellanos Tena, hay dos clasificaciones para explicar los delitos tomando en cuenta su gravedad: la bipartita, donde se distinguen los delitos de -- las faltas y la tripartita que habla de crímenes, delitos y -- faltas o contravenciones. (126)

(126) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 135.

En la división anterior, se consideran crímenes los atentados contra la vida y los derechos naturales del hombre; delitos, las conductas contrarias a los derechos naturales del contrato social, como el derecho de propiedad; por faltas o contravenciones, las infracciones a los reglamentos de policía y buen gobierno. (127)

La opinión científica se muestra más favorable a la división bipartita, que comprende delitos y contravenciones, por considerar que entre los crímenes y los delitos no hay diferencia de esencia, sino tan sólo de cuantía, mientras -- que entre el delito y la contravención existiría profunda diversidad de naturaleza y cualidad.

Según Cuello Calón, (128) los delitos contienen una lesión efectiva o potencial de intereses jurídicamente protegidos, infringen las normas de moralidad y son hechos inspirados por intención malévola, mientras que las contravenciones son hechos inocentes indiferentes en sí mismas, realizadas sin mala intención, que sólo constituyen un peligro para el orden jurídico y que por ello se sanciona a título preventivo.

Por su parte, Cortés Ibarra menciona que crímenes "son aquellas violaciones a la ley que lesionan derechos naturales como la vida, la libertad en general...; delitos son a-

(127) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 135.

(128) GUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, pp. 291-292.

quellas violaciones o derechos derivados del contrato social; y, faltas o contravenciones, son aquellas infracciones cometidas a los reglamentos de policía y buen gobierno". (129)

En México carecen de importancia estas clasificaciones, ya que el Código Penal sólo se ocupa de los delitos en general en donde se incluyen también los que en otras legislaciones se llaman crímenes, dejándose la represión de faltas a disposiciones administrativas y a las autoridades del mismo carácter.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, podemos deducir que la hipótesis expresada en el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, es un delito por señalarlo taxativamente dicho artículo y porque además consiste en una acción u omisión sancionada con pena privativa de la libertad o corporal.

2. SEGUN LA CONDUCTA DEL AGENTE

Por la conducta del agente, los delitos pueden ser de acción o de omisión.

a. DELITOS DE ACCION

Los delitos de acción se cometen mediante una actividad

(129) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1987, p. 167.

positiva; en ellos se viola una ley prohibitiva, es decir, es necesario un hecho positivo del sujeto.

Según Cuello Calón, los delitos de acción consisten en un acto material y positivo, dañoso o peligroso que viola una prohibición de la ley penal, el precepto penal es prohibitivo. (130)

Ignacio Villalobos, refiriéndose al tema que nos ocupa, menciona que los delitos de acción son aquellos que se realizan por un movimiento positivo del hombre, forman la mayoría y van siempre contra una ley prohibitiva. (131)

Por su parte, Cortés Ibarra dice que "la acción consiste en un hacer, en una actividad voluntaria, expresada mediante movimientos corporales, con violación a una norma prohibitiva penal". (132)

Para este último autor, los elementos de la acción son: - la actividad o movimiento corporal y la voluntariedad en el actuar.

Este hacer positivo ocasionalmente se integra con el sólo acto o movimiento corporal, y frecuentemente se presenta -

(130) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 299.

(131) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, México, Porrúa, 1990, p. 254.

(132) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 137.

en forma de un procedimiento compuesto por una multiplicidad de actos.

De lo anteriormente expuesto, podemos deducir que los delitos de acción se realizan por un movimiento positivo o corporal del hombre, violando con esto una ley prohibitiva.

b. DELITOS DE OMISION

Los delitos de omisión se dividen en delitos de omisión simple o propia y delitos de comisión por omisión u omisión impropia.

Cuello Calón refiriéndose a los delitos de omisión, menciona que éstos consisten en la inacción, o en la abstención del agente, cuando la ley impone la ejecución de un hecho determinado, el precepto exige una determinada actividad. (133)

Según Fernando Castellanos Tena, en los delitos de omisión el objeto prohibido es una abstención del agente; consisten en la no ejecución de algo ordenado por la ley, es decir, hay una falta de observancia por parte del sujeto, de un precepto obligatorio. Los delitos de omisión violan una ley dispositiva, mientras que los de acción infringen una prohibitiva. (134)

(133) CUELLO CALON, Eugenio, - Derecho penal, parte general, p. 299.

(134) CASTELLANOS TENA, Fernando. - Lineamientos elementales de derecho penal, p. 136.

Ignacio Villalobos define los delitos de omisión como aquellos que consisten en no hacer algo que se debe hacer; violando por tanto un mandato y constituyen un actuar humano, o caen bajo la denominación genérica de actos humanos, porque son también una forma de exteriorización de una voluntad. (135)

No basta el no hacer para que haya omisión sino que es necesario que se deje de hacer lo que se debe hacer.

De lo anterior podemos concluir que en los delitos de omisión, se da una inactividad, inacción o abstención del agente, causando con ésto una inobservancia al precepto obligatorio e infringiendo una ley dispositiva.

1) DELITOS DE OMISION SIMPLE O PROPIA

Los delitos de omisión simple o propia, consisten en la falta de una actividad jurídicamente ordenada, con independencia del resultado que produzcan; es decir, se sancionan por la omisión misma.

Según Cortés Ibarra, la omisión simple radica en una abstención voluntaria, en un no hacer aquello que se debe ejecutar por imponerlo así la ley penal. En la omisión simple se viola una ley de carácter dispositivo. (136)

(135) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 254.

(136) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 137.

Como podemos darnos cuenta, los elementos de la omisión simple, son la inactividad o abstención y la voluntariedad.

Por su parte, el Maestro Castellanos Tena, menciona que en los delitos de simple omisión hay una violación jurídica y un resultado puramente formal, mientras que en los de comisión por omisión, se infringe una ley dispositiva y una prohibitiva. (137)

Según el Doctor Porte Petit, la omisión simple consiste en el no hacer, voluntario o involuntario (culpa), violando una norma preceptiva y produciendo con ello un resultado típico, dando lugar a un tipo de mandamiento o imposición. (138)

2) DELITOS DE COMISION POR OMISION U OMISION IMPROPIA

Según Cortés Ibarra, en los delitos de comisión por omisión u omisión impropia, el agente viola una norma prohibitiva omitiendo realizar la conducta que evitaría la producción del resultado dañoso. (139)

Por su parte el Maestro Castellanos Tena, dice que los -

(137) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, pp. 136-137.

(138) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 239.

(139) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 137.

delitos de comisión por omisión, o impropios delitos de omisión, son aquellos en los que el agente decide positivamente no actuar para producir con su inacción el resultado. (140)

Ignacio Villalobos, define los delitos de comisión por omisión o delitos impropios, como aquellos actos que violan una ley prohibitiva, pero en los que el resultado se obtiene a través de una omisión. (141)

Por último, el Doctor Porte Petit, menciona que "existe un delito de comisión por omisión cuando se produce un resultado típico y material por un no hacer, voluntario o culposo (delito de olvido) violando una norma preceptiva (penal o de otra rama del derecho) y una norma prohibitiva. (142)

Como podemos darnos cuenta, los delitos de comisión por omisión u omisión impropia, consisten en que el sujeto omite realizar la conducta y con esto ocasiona el resultado típico violando una ley prohibitiva y una preceptiva.

En base a lo anteriormente expuesto, podemos decir que en orden a la conducta, el delito de defraudación fiscal, descrito en el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, puede ser un delito de acción o de comisión por omisión; lo será de acción cuando se hace uso de engaños, lo será de co-

(140) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 137.

(141) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 254.

(142) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Programa de la parte general del derecho penal, p. 175.

misión por omisión cuando la conducta se manifiesta como una inactividad, es decir, se dá el aprovechamiento de errores, elementos que conforman el tipo descrito en el artículo de referencia.

3. EN ORDEN AL RESULTADO

Según el resultado que producen, los delitos se clasifican en formales y materiales.

a. DELITOS FORMALES

Los delitos formales son aquellos en 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. Son delitos de mero peligro abstracto; se sanciona la acción u omisión en sí misma.

Según Cuello Calón, el delito formal es el que jurídicamente se consume por el sólo hecho de la acción o de la omisión del culpable sin que sea precisa la producción de un resultado externo. (143)

Por su parte, Cortés Ibarra menciona que en los delitos formales, la realización de la conducta agota íntegramente -

(143) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 298.

el tipo penal sin producir un resultado material externo, perceptible a los sentidos. (144)

Según Maggiore, el delito formal "es el que se perfecciona con una simple acción u omisión, haciendo abstracción de la verificación del resultado". (145)

Pavón Vasconcelos, refiriéndose al tema que nos ocupa, menciona que los delitos formales no producen un resultado material, y se agotan con el simple hacer o el omitir del sujeto. (146)

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir que el delito formal es aquel que se consuma con la sola acción o la omisión del sujeto activo, sin necesidad de que haya mutación en el mundo exterior.

b. DELITOS MATERIALES

Según Cuello Calón, los delitos materiales son aquellos que no pueden consumarse si no se produce el resultado antijurídico que el delincuente se propuso obtener. (147)

(144) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 168.

(145) MAGGIORE, Giuseppe.- Cit. pos. PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal mexicano, p. 241.

(146) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal mexicano, p. 242.

(147) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 298.

Por su parte Cortés Ibarra, menciona que los delitos materiales son aquellos que para su integración requieren de la producción de un resultado material. (148)

Maggiore, al referirse al tema que nos ocupa, dice que - el delito material "es el que no se consuma sino al verificarse el resultado material". (149)

Según Pavón Vasconcelos, los delitos de resultado o materiales, son aquellos en que necesariamente se da una determinada mutación material en el mundo externo. (150)

Por último, para Zaffaroni, los delitos materiales son aquellos en los que la conducta tiene una manifestación en el mundo físico, misma que produce un cambio en el mundo exterior. (151)

Como podemos darnos cuenta, todos los autores coinciden en que en el delito material debe haber una mutación en el mundo exterior, por lo que podemos concluir que los delitos materiales son aquellos en los cuales para su integración se requiere de la producción de un resultado material.

(148) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 168.

(149) MAGGIORE, Giuseppe.- Cit. pos. PAVON VASCONCELOS, Francisco, Manual de derecho penal mexicano, p. 242.

(150) PAVON VASCONCELOS, Francisco, Op. cit. p. 241.

(151) ZAFFARONI, Eugenio Raúl.- Manual de derecho penal, México, Cárdenas Editor y distribuidor, 1986, p. 418.

En el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, - la hipótesis legal hace referencia a un resultado material toda vez que fija como consecuencia del uso de engaños o aprovechamiento de errores, la omisión total o parcial del pago de alguna contribución u obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Por lo anteriormente expuesto, podemos decir que el delito de defraudación fiscal es un delito material, ya que requiere de una mutación en el mundo exterior, es decir, se produce un resultado objetivo o material, de carácter económico.

4. POR EL DAÑO QUE CAUSAN

En relación con el daño que causan en la víctima, los delitos se dividen en delitos de lesión y delitos de peligro. -

a. DELITOS DE LESION

Según Fernando Castellanos Tena, los delitos de lesión son aquellos que consumados, causan un daño directo y efectivo en intereses o bienes jurídicamente protegidos por la norma violada. (152)

Cuello Calón coincide con Castellanos Tena, y al respecto menciona que son delitos de lesión los que consumados causan un daño directo y efectivo en intereses o bienes jurídica

(152) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 137.

mente protegidos, por la norma violada. (153)

Por su parte, Cortés Ibarra, define los delitos de lesión como, aquellos que causan daño cierto y efectivo en el bien jurídico que la norma penal tutela. (154)

Ignacio Villalobos, refiriéndose al tema que nos ocupa, menciona que los delitos de lesión son aquellos que causan un daño efectivo, como pasa con el homicidio, las lesiones o el daño en propiedad ajena. (155)

Por último, Federico Puig Peña, dice que son delitos de lesión aquellos que una vez consumados ocasionan un daño directo y efectivo en un bien jurídicamente protegido. (156)

De lo anteriormente expuesto, se colige que los delitos de lesión son aquellos que causan un daño directo al bien jurídico tutelado.

b. DELITOS DE PELIGRO

El Maestro Fernando Castellanos Tena, menciona que los delitos de peligro no causan daño directo a los intereses o-

(153) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 297.

(154) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 168.

(155) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 240.

(156) PUIG PEÑA, Federico.- Derecho penal, T.I., Madrid, 1955, p. 345, cit. pos. PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal mexicano, p. 243.

bienes jurídicamente protegidos por la norma violada, pero -- los ponen en peligro, como el abandono de personas o la omisión de auxilio. El peligro es la posibilidad de causación -- del daño. (157)

Por su parte, Cuello Calón menciona que los delitos de - peligro son aquellos cuyo hecho constitutivo no causa un daño efectivo y directo en intereses jurídicamente protegidos, pero crean para éstos, una situación de peligro, entendiéndose por peligro, la probabilidad de la producción más o menos próxima de un resultado dañoso. (158)

Cortés Ibarra, por su parte, dice que los delitos de peligro son aquellos que amenazan causar un daño efectivo al -- bien jurídicamente protegido. (159)

Según Ignacio Villalobos, se llama delito de peligro a - aquel que solamente crea un riesgo para el bien jurídico cuya protección motiva el tipo legal, peligro que puede ser abstracto y general. (160)

(157) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 137.

(158) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 297.

(159) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 168.

(160) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 240.

Finalmente, Federico Puig Peña, refiriéndose al tema que nos ocupa, dice que los delitos de peligro son aquellos que no causan un daño directo y efectivo en los bienes jurídicamente protegidos, pero crean para los mismos una situación de peligro. (161)

Por lo anteriormente expuesto, podemos decir que los delitos de peligro, como su nombre lo indica, sólo ponen en peligro el bien jurídicamente protegido, dándose una probabilidad de que causen un resultado dañoso en el bien de referencia.

Por lo que respecta al delito de defraudación fiscal, consideramos que es un delito de lesión, ya que causa un daño directo y efectivo al bien jurídico tutelado que en este caso es la hacienda pública, el patrimonio del Estado.

5. POR SU DURACION

Por su duración, los delitos se dividen en instantáneos, instantáneos con efectos permanentes, continuados y permanentes.

(161) PUIG PEÑA, Federico.- Derecho penal, T.I., Madrid, 1955, p. 345, cit. pag. PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal mexicano, p. 243.

a. DELITOS INSTANTANEOS

Según Fernando Castellanos Tena, los delitos instantáneos son aquellos en los cuales la acción que los consume, se perfecciona en un sólo momento. El delito instantáneo puede realizarse mediante una acción compuesta de varios actos o movimientos. Para la calificación se atiende a la unidad de acción, si con ella se consume el delito, no importando que, a su vez, esa acción se descomponga en actividades múltiples; - el momento consumativo expresado en la ley da la nota al delito instantáneo. Existe una acción y una lesión jurídica. El evento consumativo típico se produce en un sólo instante como en el homicidio y el robo. (162)

Por su parte, Ignacio Villalobos menciona que se llama - delito instantáneo aquel cuya realización termina en el momento mismo de consumarse o de frustrarse su consumación. (163)

Para Cortés Ibarra, los delitos instantáneos son aquellos que se consuman con la realización de una sola conducta y en forma momentánea. (164)

(162) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 139.

(163) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 250.

(164) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 168.

Como podemos darnos cuenta, los delitos instantáneos son aquellos en los cuales el resultado se consuma en un sólo momento, es decir, su consumación es instantánea. El delito instantáneo es aquel que se agota en el momento en que se produce la consumación.

b. DELITOS INSTANTANEOS CON EFECTOS PERMANENTES

Según el Doctor Porte Petit, el delito instantáneo con efectos permanentes es aquel que se agota tan pronto como se produce la consumación pero los efectos producidos perduran en el tiempo. (165)

El Maestro Fernando Castellanos Tena, dice que el delito instantáneo con efectos permanentes es aquel cuya conducta -- destruye o disminuye el bien jurídico tutelado en forma instantánea, en un sólo momento pero permanecen las consecuencias nocivas del mismo. (166)

Por su parte, Cavallo, refiriéndose al tema que nos ocupa, menciona que el delito instantáneo con efectos permanentes, es aquel en el cual el bien jurídico destructible revela la consumación instantánea del delito permaneciendo las -- consecuencias nocivas de éste. (167)

(165) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 300.

(166) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 140.

(167) Cit. pos. PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 301.

En base a lo anteriormente expuesto, podemos concluir -- que los elementos del delito instantáneo con efectos permanentes son: una conducta, una consumación y agotamiento instantáneos, y, perdurabilidad del efecto producido.

c. DELITOS CONTINUADOS

Los delitos continuados se conforman de varias acciones y una sola lesión jurídica. Es continuado en la conciencia y discontinuo en la ejecución.

Según Castellanos Tena, el delito continuado consiste -- en: 1) unidad de resolución; 2) pluralidad de acciones (discontinuidad en la ejecución) Y, 3) unidad de lesión jurídica. (168)

Por su parte, Ignacio Villalobos define el delito continuo, diciendo que éste admite dos subespecies que son: el delito continuado y el permanente. (169)

Según este último autor, son delitos continuados aquellos en que hay varios actos de una misma naturaleza antijurídica, que corresponden a un mismo tipo penal o que afectan un mismo bien jurídico, pero todos los cuales se han convenido --

(168) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 139.

(169) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 250.

en reunir una sola unidad: bien por corresponder a un sólo -- propósito, o mejor por la similitud de elementos, condiciones o circunstancias que objetivamente concurren en su ejecución y los ligan para formar la unidad de un sólo delito. (170)

d. DELITOS PERMANENTES

Según Ignacio Villalobos, se llaman delitos permanentes a todos aquellos hechos en que la manifestación de la voluntad antijurídica se prolonga por más o menos tiempo, manteniendo el estado de cosas típico-penal, por ejemplo: el allanamiento de morada, la privación ilegal de la libertad, entre otros. (171)

Para Gustavo Labatut, los delitos permanentes son aquellos en los cuales la acción que los consume "crea un estado delictuoso que se prolonga en el tiempo, mientras subsiste la lesión del bien jurídico afectado. Su característica esencial es la persistencia de la acción y del resultado. Gráficamente el delito instantáneo se presenta por un punto, y el permanente por una línea". (172)

Con respecto al tema que nos ocupa, Sebastián Soler men-

(170) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 250.

(171) Idem.

(172) LABATUT, Gustavo.- Derecho penal, p. 205, cit. pos.
CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 168.

ciona que "puede hablarse de delito permanente sólo cuando la acción delictiva misma permite, por sus características, que se la pueda prolongar voluntariamente en el tiempo, de modo que sea idénticamente violatoria del Derecho en cada uno de sus momentos". (173)

Por su parte, Alimena dice que existe el delito permanente cuando todos los momentos de su duración pueden imputarse como continuación. (174)

Por último, el Código Penal vigente menciona que el delito permanente o continuo se dá cuando la consumación se prolonga en el tiempo.

De lo anteriormente expuesto, se infiere que en el delito permanente se concibe la acción como prolongada en el tiempo; hay continuidad en la conciencia y en la ejecución; persistencia del propósito, no del mero efecto del delito, sino del estado mismo de la ejecución.

Con respecto al delito de defraudación fiscal, consideramos que es un delito instantáneo ya que la acción que lo consuma se perfecciona en un sólo momento. El evento consumativo típico se produce en un sólo instante, al hacerse uso de engaños o aprovechamiento de errores para omitir total o parcialmente el pago de una contribución u obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

(173) SOLER Sebastián, - Derecho penal argentino, T.I. p. 275, cit. pos. CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 140.

(174) ALIMENA.- Enciclopedia Pessina.- Vol. V. p. 442, - cit. pos. CASTELLANOS TENA, Fernando.- Op. cit. p. 141.

6. POR EL ELEMENTO INTERNO O CULPABILIDAD

Teniendo como base la culpabilidad, los delitos se clasifican en dolosos y culposos y algunos autores agregan los llamados preterintencionales.

Según el Código Penal vigente, los delitos pueden ser intencionales y no intencionales o de imprudencia, es decir, acepta los delitos dolosos y culposos con distinta terminología (Art. 8o.).

a. DELITOS DOLOSOS

Según el Maestro Castellanos Tena, el delito es doloso cuando se dirige la voluntad consciente a la realización del hecho típico y antijurídico. (175)

Hurtado Aguilar, menciona que el delito es doloso cuando el agente realiza un acto antijurídico, con conciencia, voluntad y representación del resultado, mismo que se quiere o se espera. (176)

Según este último autor, el delito es doloso cuando el agente realiza un hecho a sabiendas de que es punible, queriendo sus consecuencias o simplemente, contemplando su factibilidad. (177)

(175) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 141.

(176) HURTADO AGUILAR, Hernán.- Derecho penal compendiado, comentarios a la parte general del Código Penal, Guatemala, Landívar, 1986, p. 23.

(177) Idem.

Por su parte, Osorio y Nieto, al referirse al tema que nos ocupa, menciona que el delito es doloso o intencional --- cuando la voluntad se dirige a la consecución de un resultado típico. (178)

De acuerdo a lo anterior, podemos concluir que el delito doloso es aquel en que el agente quiere y acepta el resultado típico.

b. DELITO CULPOSO

Refiriéndose al delito culposo, Hurtado Aguilar menciona que la culpa se separa del dolo por la ausencia de intención; el agente no quiere el resultado o bien no se lo representa o representándoselo, hace caso omiso del mismo, porque no está en su propósito la realización de la consecuencia dañosa y -- porque supone que la evitará con su habilidad o con su cautela. (179)

En el delito culposo la relación entre el propósito y el resultado delictuoso es en unos casos indirecta y a veces, -- puede faltar. Se caracteriza porque el agente no previno que su conducta podría lastimar las exigencias de la vida en común; le faltó reflexión, aún en los casos de la llamada culpa con representación, pues al no meditar sobre la posibilidad -- del resultado dañoso, mostró un tipo de conducta antisocial.

(178) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, parte general, 2a. Edic., México, Trillas, 1986, -- p. 47.

(179) HURTADO AGUILAR, Hernán.- Derecho penal compendioso, comentarios a la parte general del Código Penal, p. 26.

Por su parte Osorio y Nieto, dice que el delito es culpable o imprudencial cuando el agente no desea el resultado delictivo, pero éste acontece por un actuar falto de atención, de cuidado, de prudencia. (180)

Como podemos darnos cuenta, en el delito culposo, el agente, no quiere el resultado, sin embargo, éste se dá por falta de un deber de cuidado por parte del mismo agente.

c. DELITOS PRETERINTENCIONALES

Jiménez de Asúa al referirse a los delitos preterintencionales, menciona que "cuando el agente quiere ocasionar una lesión personal y causa, en cambio, ultraintencionalmente la muerte, el homicidio del lesionado es preterintencional, más allá de la intención". (181)

Por su parte, el Maestro Castellanos Tena, dice que el delito es preterintencional cuando el resultado sobrepasa la intención; si el agente queriendo golpear a otro sujeto, lo hace caer debido a la violencia y se produce la muerte; sólo hubo dolo respecto a los golpes, pero no se quiso el resultado letal. (182)

(180) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, parte general, p. 47.

(181) JIMENEZ DE ASUA, Luis.- Principios de derecho penal, La ley y el delito, Buenos Aires, Sudamericana, 1958, p. 385.

(182) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 142.

Por último, Osorio y Nieto dice que el delito se considera preterintencional cuando el resultado vá más allá de lo -- querido por el sujeto activo, es decir, rebasa la intención original. (183)

Como podemos darnos cuenta, en el delito preterintencional se dá un resultado que vá más allá de la intención del agente.

En base a lo anterior, podemos concluir que el delito de defraudación fiscal es un delito doloso, ya que según el tipo descrito en el artículo 108 del Código de la materia, la persona que se coloque en este supuesto, dirige su voluntad consciente a la realización del hecho típico y antijurídico, a -- través del uso de engaños o aprovechamiento de errores, cometiendo con esto el ilícito que consiste en la omisión total o parcial del pago de alguna contribución o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

7. POR SU ESTRUCTURA O COMPOSICION

En función a su estructura o composición, los delitos se clasifican en simples y complejos.

(183) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, parte general, p. 47.

a. DELITOS SIMPLES

En los delitos simples la lesión jurídica es única, como el homicidio.

Según Cuello Calón, se denominan delitos simples, los -- que violan un sólo bien jurídico o un sólo interés jurídica-- mente protegido. (184)

Por su parte, Ignacio Villalobos dice que los delitos -- simples son aquellos producidos por un sólo sujeto, con un s^g lo acto, (como la lesión que se causa por un disparo de arma de fuego) y con una sola culpabilidad. (185)

Cortés Ibarra, refiriéndose al tema que nos ocupa, men-- ciona que los delitos simples son aquellos en los cuales la -- infracción es única. (186)

De lo anteriormente expuesto, se deduce que los delitos simples, son aquellos que causan una sólo lesión jurídica.

b. DELITOS COMPLEJOS

Según Ignacio Villalobos, los delitos son complejos en

(184) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 298.

(185) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 249.

(186) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 170.

cuanto a la actuación que los integra, si la voluntad se manifiesta o se realiza por dos o más actos que, por encaminarse todos a producir un resultado por otros nexos, forman una sola unidad delictuosa. (187)

Sebastián Soler menciona que los delitos complejos "Son aquellos en los cuales la figura jurídica consta de la unificación de dos infracciones, cuya fusión dá nacimiento a una figura delictiva nueva superior en gravedad a las que la componen tomadas aisladamente". (188)

Según Cuello Calón, son delitos complejos los constituidos por la infracción de diversos bienes jurídicos mediante hechos diversos, cada uno de los cuales constituye por sí un delito. (189)

En base a lo anterior, podemos concluir que el delito complejo consiste en la unificación de dos o más conductas -- que por sí mismas constituyen un delito, pero que al unificarse, dan lugar a una nueva figura delictiva superior en gravedad en relación con las que la componen, tomadas de manera aislada.

El delito de defraudación fiscal, podemos clasificarlo -

(187) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 249.

(188) SOLER, Sebastián.- Cit. pos. CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 170.

(189) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 299.

como delito simple, ya que la lesión jurídica es una, por dañarse únicamente un bien jurídico tutelado, que en este caso es la hacienda pública o el patrimonio del Estado.

8. POR EL NUMERO DE ACTOS

Por el número de actos integrantes de la acción típica, los delitos se denominan unisubsistentes y plurisubsistentes; los primeros se forman por un sólo acto, mientras que los últimos constan de varios actos.

a. DELITOS UNISUBSISTENTES

Según Cortés Ibarra, los delitos unisubsistentes se forman por una sola acción.⁽¹⁹⁰⁾

Para Pavón Vasconcelos el delito es unisubsistente "cuando la acción se agota en un sólo acto;...Si la acción se agota mediante un sólo movimiento corporal el delito es unisubsistente".⁽¹⁹¹⁾

Por su parte, el Doctor Porte Petit, menciona que es delito unisubsistente, aquel que se conforma en un sólo acto.- Debemos "distinguir el acto de la acción ya que podemos estar

(190) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 171.

(191) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 233.

frente a un delito unisubsistente constituido por una acción, y ésta por tanto por un acto, o ante un delito plurisubsistente igualmente constituido por una acción, y ésta a su vez por varios actos. En el primer caso, el acto forma la acción, y en el segundo, los actos la constituyen también, o sea, en este caso la acción fué susceptible de fraccionamiento". (192)

Según las definiciones de los autores citados, podemos decir que el delito unisubsistente consta de una acción, misma que se constituye por un sólo acto.

b. DELITOS PLURISUBSISTENTES

Según Pavón Vasconcelos, el delito es plurisubsistente "cuando la acción requiere, para su agotamiento, de varios -- actos... Si la acción permite su fraccionamiento en varios actos el delito será plurisubsistente". (193)

Para Cortés Ibarra, los delitos plurisubsistentes consisten de varios actos homogéneos, independientes fácticamente, pero en estrecha vinculación. (194)

(192) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 233.

(193) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 233.

(194) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 171.

Osorio y Nieto coincide con los dos autores mencionados anteriormente, y menciona que los delitos plurisubsistentes se componen en su descripción típica, de varios actos. (195)

En base a lo anterior, podemos concluir que los delitos plurisubsistentes son aquellos que requieren para su agotamiento de una sola acción constituida por varios actos.

Con respecto al tipo que constituye nuestro objeto de estudio, podemos decir que es un delito unisubsistente, ya que se forma por un sólo acto, cuando el contribuyente no presenta una declaración omitiendo alguna contribución u obteniendo un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, a través del uso de engaños o aprovechamiento de errores, se está conformando ya el tipo delictivo, sin necesidad de que se den más actos.

9. POR EL NUMERO DE SUJETOS

Por el número de sujetos, los delitos pueden ser unisubjetivos y plurisubjetivos, esta clasificación atiende a la unidad o pluralidad de sujetos que intervienen para ejecutar el hecho descrito en el tipo.

(195) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, parte general, p. 48.

a. DELITOS UNISUBJETIVOS

Según el Maestro Castellanos Tena, en los delitos unisubjetivos es suficiente para colmar el tipo, la actuación de un sólo sujeto y sólo él concurre con su conducta a conformar la descripción de la ley, más es posible su realización por dos o más. Son delitos unisubjetivos, el homicidio, el robo, la violación, entre otros. (196)

Según Maggiore, son delitos unisubjetivos cuando el tipo permite que su comisión se realice de ordinario por una persona, aunque eventualmente puedan realizarlo varias. (197)

Para Osorio y Nieto, los delitos unisubjetivos son aquellos que para su realización no requieren más de un sujeto activo que lleve a cabo la acción típica, aunque pudiesen intervenir, varias, pero la esencia en cuanto a los activos es que sea de sujeto singular. (198)

Como podemos darnos cuenta, en los delitos unisubjetivos basta con que los realice un sólo sujeto para que se colme el tipo penal.

(196) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 143.

(197) MAGGIORE, Giuseppe.- Derecho penal, T. II., Bogotá Temis, 1954, p. 95.

(198) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, parte general, p. 48.

b. DELITOS PLURISUBJETIVOS

Según Maggiore, el delito plurisubjetivo es aquel en que la descripción legal de la conducta o del hecho sólo admite - la comisión del delito por una pluralidad de personas. (199)

Osorio y Nieto, refiriéndose al tema que nos ocupa, menciona que los delitos plurisubjetivos son aquellos que requieren de la concurrencia de dos o más personas para su ejecución, por ejemplo: el adulterio, el incesto o la asociación delictuosa, de tal forma que sin la vinculación de personas no se puede dar el delito. (200)

Por su parte el Maestro Castellanos Tena, dice que el delito plurisubjetivo, requiere necesariamente, en virtud de la descripción típica, la concurrencia de dos conductas para integrar el tipo. (201)

En base a lo anterior, podemos concluir que los delitos plurisubjetivos son aquellos que contemplan en su tipo, la concurrencia de una pluralidad de personas sin la cual no será posible la ejecución del delito.

(199) MAGGIORE, Giuseppe.- Derecho penal, p. 96.

(200) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, parte general, p. 48.

(201) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 143.

Con respecto al delito de defraudación fiscal, podemos decir que es un delito unisubjetivo, ya que para colmar el tipo es suficiente la actuación de un contribuyente que omita total o parcialmente el pago de una contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, a través del uso de engaños o aprovechamiento de errores.

10. POR LA FORMA DE SU PERSECUCION

Por la forma de su persecución, los delitos se clasifican en delitos privados o de querrela necesaria y delitos de oficio.

a. DELITOS DE QUERRELLA NECESARIA

Según el Maestro Castellanos Tena, los delitos de querrela necesaria son aquellos cuya persecución sólo es posible si se llena el requisito previo de la querrela de la parte ofendida. (202)

Para Osorio y Nieto, los delitos perseguibles de querrela, son aquellos en los cuales se requiere la manifestación de la voluntad del ofendido o de su legítimo representante, para que el Ministerio Público, inicie la investigación res-

(202) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 144.

pectiva. (203)

Por su parte, Cortés Ibarra, refiriéndose al tema que -- nos ocupa menciona que los delitos de querrela, son aquellos en los cuales la autoridad sólo actúa en su persecución, previa querrela o petición de la parte ofendida. (204)

De lo anteriormente expuesto se colige, que los delitos de querrela son aquellos que se persiguen a instancia de la parte ofendida, ya sea por sí misma o por su representante legítimo.

b. DELITOS DE OFICIO

Según Osorio y Nieto, los delitos perseguibles de oficio son aquellos en los cuales se debe iniciar la averiguación y continuar el procedimiento sin que medie la decisión de los particulares. (205)

Para el Maestro Castellanos Tena, los delitos de oficio son aquellos en que la autoridad está obligada a actuar, por mandato legal, persiguiendo y castigando a los responsables, con independencia de la voluntad de los ofendidos. (206)

(203) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, p. 144.

(204) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 172.

(205) OSORIO Y NIETO, César Augusto, Op. cit. p. 49.

(206) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Líneas elementales de derecho penal, p. 144.

Cortés Ibarra, al referirse al tema que nos ocupa, menciona que los delitos de oficio son aquellos en los cuales la autoridad interviene en su persecución castigando al responsable sin previa petición del ofendido. (207)

En base a lo anteriormente expuesto, podemos concluir que los delitos de oficio son aquellos que se persiguen sin necesidad de que intervenga la parte ofendida para que se inicie la averiguación correspondiente.

En los delitos perseguibles de oficio, no existe efecto alguno si se otorga el perdón del ofendido, a la inversa de lo que ocurre en los de querrela necesaria. La mayor parte de los delitos se persiguen de oficio y sólo un reducido número a petición de la parte agraviada. Entre éstos puede citarse el adulterio, el estupro, el abuso de confianza, entre otros.

Como podemos darnos cuenta, el delito de defraudación fiscal, es un delito de querrela, toda vez que del mismo artículo 108 se desprende que es de tal carácter, ya que en el tercer párrafo menciona:

"... No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio o medie requerimiento, orden de visita

(207) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 172.

o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales". (208)

Asimismo, el Artículo 92 del mismo Código Fiscal de la Federación, nos dice al respecto:

"CAPITULO II

De los delitos fiscales

"Art. 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo será necesario que previamente te la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

"I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos ... 108 ...". (209)

Tomando en cuenta que la querrela es una facultad del ofendido por el delito para hacerlo llegar al conocimiento de las autoridades y dar su consentimiento para que sea perseguido, consideramos correcto que el Estado como titular del bien jurídico tutelado, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ejercite este derecho, puesto que la Ley así lo previene.

No obstante lo anterior, si consideramos que la querrela tiene las siguientes características:

a) Desde el punto de vista del derecho sustantivo, es u-

(208) Código Fiscal de la Federación, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1992, p. 135.
(209) Ibid. p. 127.

na facultad, inalienable de disposición por parte del particular ofendido, respecto de la eventual punibilidad de los hechos taxativamente enumerados y reconocidos por la Ley como delitos (Art. 263 C.P.P. del D.F.).

b) Es un derecho subjetivo público de los particulares - que se sienten ofendidos.

c) Desde el punto de vista del derecho procesal también es una facultad de disposición por parte del particular respecto del ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público, así como de la sustanciación del proceso. (210)

Concluimos que el delito de defraudación fiscal debería incluirse en los delitos perseguibles de oficio toda vez que el titular del bien jurídico tutelado es el Estado y no un particular, como lo mencionan las características de la querrela.

Por otra parte, podemos decir que no es correcto que este delito se persiga de querrela, ya que ésta procede contra tipos delictivos que afectan tan sólo al ofendido y en este caso no se afecta sólo al Estado sino a la sociedad en general.

Con respecto a la prescripción de la acción penal del delito que nos ocupa, según el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, ésta prescribe en tres años contados a partir del día en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal aplicable en materia federal.

(210) DIAZ DE LEON, Marco Antonio.- Diccionario de derecho procesal penal, México, Porrúa, 1986, T.

Por lo anteriormente expuesto, podemos confirmar que se trata de un delito de querrela.

11. EN FUNCION A LA MATERIA

Según el Maestro Castellanos Tena, en función a la materia, los delitos se clasifican en delitos comunes, federales oficiales, militares y políticos. Los delitos comunes constituyen la regla general y son aquellos que se formulan en leyes dictadas por las legislaturas locales; en cambio los federales, se establecen en leyes expedidas por el Congreso de la Unión. (211)

Los delitos oficiales, según el autor de referencia, -- son los que comete un empleado o funcionario público en el ejercicio de sus funciones o mejor dicho en abuso de éstas, -- incluyéndose a los altos funcionarios de la federación; mismos que se encuentran enumerados en los artículos 7 y 47 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. (212)

Según el autor que nos ocupa, los delitos del orden militar afectan la disciplina del ejército; mientras que los delitos políticos no han sido definidos de manera satisfactoria. Generalmente se incluyen todos los hechos que lesionan

(211) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 146.

(212) Idem.

la organización del Estado en sí misma o en sus órganos o representantes. (213)

Para Cuello Calón, los delitos políticos son infracciones de carácter especial distintas de los denominados delitos comunes. (214) Revisten el carácter de políticos los que intentan contra el orden político del Estado; contra su orden externo e interno y cualesquiera que sean, incluso los de derecho común, cuando fueren cometidos por móviles políticos. (215)

Por último, Cortés Ibarra menciona que los delitos políticos son los que lesionan la integridad o seguridad del Estado. (216)

No se han unificado criterios relativos a la clasificación de los delitos en función a la materia, sin embargo, en base a lo anteriormente expuesto, podemos decir que el tipo delictivo que nos ocupa es un delito federal ya que se encuentra en una Ley Federal expedida por el Congreso de la Unión con fundamento en el Art. 73 fracción VII del la Constitución General de la República, donde se establece que el Congreso tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

(213) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 146.

(214) Para Cuello Calón, los delitos comunes son aquellos que lesionan bienes jurídicos individuales.- CUELLO CALÓN, Eugenio.- Derecho penal, parte general, pp. 299-301.

(215) Idem.

(216) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general. p. 172.

E. PRESUPUESTOS DEL DELITO

Según Marsich, "los presupuestos del delito son los datos de hecho, existentes antes del delito, que contribuyen a dar al hecho significación y relevancia". (217)

El autor de referencia menciona que siendo el delito un hecho surgido del hombre, no puede existir sin la preexistencia tanto de un sujeto imputable, como de un bien susceptible de lesión y de una norma penal, asimismo, la existencia de un bien supone un titular de él, de donde es igualmente presupuesto el derecho subjetivo del sujeto pasivo del delito. (218)

Por su parte, Manzini, dice que los presupuestos del delito son "elementos positivos o negativos, de carácter jurídico, anteriores al hecho y de los cuales depende la existencia del título delictivo de que se trate". (219)

Para el Doctor Porte Petit, los presupuestos del delito son aquellos antecedentes jurídicos, previos a la realización de la conducta o del hecho descritos en el tipo, y de cuya existencia depende el título del delito respectivo. Estos pueden ser generales o especiales, según tengan carácter

(217) Cit. pos. PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal, p. 167.

(218) Idem.

(219) Cit. pos. PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Op. cit. p. 168.

común a todos los delitos, o sean propios de cada delito. (220)

En base a lo anteriormente expuesto, podemos decir que los presupuestos del delito son los elementos de carácter positivo o negativo, previos a la conducta o al hecho, de los cuales dependerá la existencia del tipo penal respectivo.

1. IMPUTABILIDAD

Para Cuello Calón, la imputabilidad es el elemento más importante de la culpabilidad, es el supuesto previo, sin aquella no se concibe ésta. (221)

Según el autor de referencia, el estado de imputabilidad debe existir en el momento de la ejecución del hecho. -- "Todo individuo mentalmente sano y maduro mental y moralmente, es imputable, pues posee capacidad para ejecutar sus actos voluntariamente. (222)

Los Doctores Carranca y Trujillo y Carrancá y Rivas, refiriéndose al tema que nos ocupa, mencionan que "imputar es

(220) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 152.

(221) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 405.

(222) Ibid. p. 406.

poner una cosa en cuenta de alguien", (223) cuestión que no -- puede darse sin este alguien, mismo que por sus condiciones psíquicas tiene que ser sujeto de voluntariedad, entendiéndose se por ésta la libertad de elegir y voluntad de obrar.

Los doctores de referencia mencionan que será imputable "todo aquél que posea al tiempo de la acción las condiciones psíquicas exigidas, abstracta e indeterminadamente, 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". (224)

Para Florian y Ferry, la imputabilidad deriva de la existencia misma de la sociedad, porque el sujeto es causa física de la infracción; el hombre es penalmente imputable porque lo es socialmente y porque vive en sociedad y mientras viva en ella. (225)

Don Luis Jiménez de Asúa, al referirse al tema que nos ocupa menciona que "la imputabilidad es el conjunto de condiciones necesarias para que el hecho punible pueda y deba ser atribuido a quien voluntariamente lo ejecutó, como a su causa eficiente y libre". (226)

(223) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, --- Raúl.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 430.

(224) Ibid. p. 431.

(225) Cit. pos. CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl.- Op. cit., p. 431.

(226) JIMENEZ DE ASUA, Luis.- Principios de derecho penal. La ley y el delito, p. 326.

Según Ignacio Villalobos, la imputabilidad "es la capacidad de obrar con discernimiento y voluntad, y capacidad por tanto de ajustarse a las normas jurídicas o apartarse de ellas culpablemente, su corolario inmediato es la responsabilidad como obligación de sufrir las consecuencias jurídicas de los propios actos". (227)

Por último, el Maestro Fernando Castellanos Tena, menciona que la culpabilidad en tanto que implica actos de conocimiento y voluntad, exige como presupuesto, la existencia de la imputabilidad. (228)

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

Según este último autor, la imputabilidad no es más que la posibilidad condicionada por la salud mental y por el desarrollo del autor, para obrar en el derecho penal, es decir, -

(227) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 288.

(228) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 226.

de realizar actos referidos al derecho penal que traigan como consecuencia sanciones penales. La imputabilidad es la capacidad de entender y de querer en el campo del derecho penal. (229)

Se afirma que la imputabilidad está determinada por un mínimo físico representado por la edad y otro psíquico, consistente en la salud mental. Son dos aspectos de tipo psicológico: salud y desarrollo mentales; generalmente el desarrollo mental se relaciona estrechamente con la edad.

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir que la imputabilidad debe ser previa a la ejecución del hecho, puesto que es un presupuesto del delito; que es imputable quien está mental y moralmente maduro y que además tenga libertad de elegir y de actuar, así como capacidad de querer y entender.

Con respecto al delito que nos ocupa, podemos decir que será imputable cualquier contribuyente que tenga la suficiente capacidad de querer y entender dentro del campo del derecho penal, es decir, que tenga 18 años o más y que no sufra trastornos en su salud y desarrollo mental.

2. INIMPUTABILIDAD

La inimputabilidad constituye el aspecto negativo de la imputabilidad. Las causas de inimputabilidad son todas aque--

(229) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 227.

llas capaces de anular o neutralizar, ya sea el desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de aptitud psicológica para la delictuosidad.

Según Ignacio Villalobos, la inimputabilidad, es la que suprime en el sujeto, "la conciencia jurídica o la capacidad de conocer y discernir la naturaleza de sus actos en todo aquello que los hace ilícitos; o que elimine la posibilidad, - aún conociendo el verdadero carácter de la conducta o la naturaleza antijurídica de los actos que van a ejecutarse, de tomar determinaciones correctas y abstenerse de llevar adelante lo prohibido". (230)

Para Pavón Vasconcelos, la inimputabilidad supone la incapacidad para conocer la ilicitud del hecho o bien para determinarse en forma espontánea. (231)

Para Cuello Calón, la inimputabilidad se da cuando el agente carece de la capacidad de conocer y de querer. Esta capacidad puede faltar cuando no se ha alcanzado aún determinado grado de madurez física o psíquica, o cuando la conciencia o la voluntad están anuladas o gravemente perturbadas de manera duradera o transitoria. (232)

(230) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 400.

(231) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 374.

(232) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 464.

Como podemos darnos cuenta, la inimputabilidad no es más que el aspecto negativo de la imputabilidad y su esencia la constituyen los elementos o factores que tienden a anular el desarrollo o la salud mental del sujeto activo, ocasionando con esto, la ausencia de conciencia que implica a la vez nula capacidad para conocer y discernir lo ilícito de sus actos, o que aún conociendo la naturaleza de éstos, eliminan la posibilidad de tomar una decisión adecuada para abstenerse de realizar el ilícito.

Las causas de imputabilidad son: el trastorno mental, -- miedo grave y la minoría de edad.

a. TRASTORNO MENTAL

Según la doctrina, hay trastornos mentales permanentes y transitorios, sin embargo, el Código Penal para el Distrito -- Federal no distingue tales trastornos, se infiere entonces -- que puede operar la inimputabilidad tanto en un trastorno eff mero como en uno duradero. Así el artículo 15 Fracc. II del -- Código de referencia, menciona que son circunstancias exclu-- yentes de responsabilidad penal, "...II. Padecer el inculpa-- do al cometer la infracción, trastorno mental o desarrollo inte-- lectual retardado que le impida comprender el carácter ilícito del hecho, o conducirse de acuerdo con esa comprensión, -- excepto en los casos en que el propio sujeto activo se haya -- provocado esa incapacidad intencional o imprudencialmente. (233)

(233) Código Penal para el Distrito Federal, México, Porrúa, 1991, p. 11.

Cuello Calón, refiriéndose al tema que nos ocupa, menciona que el trastorno mental puede anular la inteligencia, paralizar su desarrollo o alterarla profundamente, y en lo que respecta a la voluntad, puede suprimir su libre funcionamiento o trastornarlo gravemente. Es por ello que el trastornado mental es inimputable e irresponsable ya que no puede responder de los hechos dañosos realizados ni puede ser sometido a pena. (234)

Para Mezger, el trastorno mental es "la perturbación de las relaciones normales existentes entre la conciencia del yo (autoconciencia) y la conciencia del mundo exterior". (235)

Por su parte, Hurtado Aguilar, menciona que para que se dé el trastorno mental como causa de inimputabilidad, precisa que, a consecuencia del mismo, no hubiera podido el agente conocer su responsabilidad. (236)

b. MIEDO GRAVE

Miedo viene de metus que significa inquietud, ansiedad; es la perturbación angustiosa del ánimo por un riesgo o mal que realmente amenaza o que se finge en la imaginación.

(234) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 471.

(235) MEZGER, Edmund.- Derecho penal, parte general, p. 208.

(236) HURTADO AGUILAR, Hernán.- Derecho penal compendiado, comentarios a la parte general del Código Penal, pp. 42-43.

Según los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, el miedo constituye un estado psicológico de perturbación más sustancial que el que produce el temor. El miedo puede darse con la acción presente de la amenaza, real o imaginaria, es decir, puede darse independientemente de ésta. El miedo es concebible en abstracto, obedece a una causa interna. (237)

Para Pavón Vasconcelos, si el miedo grave nulifica la capacidad de entendimiento y la libre expresión de la voluntad, constituye una causa de inimputabilidad; y funcionará como causa de inculpabilidad cuando, surgiendo a consecuencia de un peligro real, grave e inminente, no suprima en el sujeto dicha capacidad. (238)

Por su parte, Cortés Ibarra, menciona que el miedo grave puede constituir un estado psicológico de perturbación más sustancial que el que produce el temor. El miedo grave, obedece a causa interna. (239)

Cuello Calón, refiriéndose al tema que nos ocupa, dice que para que se dé el miedo grave, tiene que existir un peligro inminente de un mal que aparezca en la conciencia del agente como más grave que el que se vá a cometer; que no pueda

(237) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, ---- Raúl.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 497.

(238) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Derecho penal, parte general, p. 382.

(239) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 244.

ser evitado de otro modo más que realizando aquel hecho prohibido por la ley. (240)

Según la Suprema Corte, "el miedo grave se ha definido - como la amenaza de un mal grave que realmente existe o se finje en la imaginación impidiendo al agente del delito entender y querer la conducta y su resultado". (241)

La Fracción VI del Artículo 15 del Código Penal vigente, establece como excluyente de responsabilidad "...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;". (242)

Como podemos darnos cuenta, en la fracción transcrita se habla de miedo grave y de temor fundado que técnicamente no pueden identificarse. El miedo grave constituye una causa de inimputabilidad; el temor fundado puede originar una inculpa- bilidad.

El miedo grave obedece a procesos causales psicológicos, mientras el temor encuentra su origen en procesos materiales.

(240) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 526.

(241) Suprema Corte de Justicia de la Nación.- Amparo directo 167/69.- Penal.- Ramón Durán Lara, 11 de julio de 1969. Por unanimidad. Ponente: Angel Suárez Torres.- Cit. pos. COR- TES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p.- 245.

(242) Código Penal para el Distrito Federal, p. 12.

El miedo se engendra en la imaginación, mientras que el temor obedece a causa externa. En el temor el proceso de reacción es consciente; con el miedo puede producirse la inconsciencia o un verdadero automatismo y por ello constituye una causa de inimputabilidad; afecta la capacidad de aptitud psicológica. (243)

En base a lo anteriormente aportado por los autores de referencia con respecto al miedo grave, podemos concluir que éste anula la capacidad de entender y por consecuencia, la libre expresión de la voluntad, ya que al obedecer éste a una causa interna, que consiste en la amenaza de un mal grave que puede ser real o ficticio en la mente del sujeto, origina un estado psicológico que perturba la conciencia del mismo, eliminando su capacidad de entender y querer la conducta y el resultado.

c. MINORIA DE EDAD

Según Cuello Calón, cuando se es menor de edad, es decir, durante la infancia y la adolescencia, falta la madurez mental y moral al igual que la madurez física, por lo que tanto el niño como el adolescente no pueden comprender la significación moral y social de sus actos y por consiguiente no poseen capacidad para responder de ellos penalmente. (244)

(243) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 229.

(244) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 464.

Por su parte, Hurtado Aguilar, refiriéndose al tema que nos ocupa, menciona que el límite de 18 años supone en quienes no han llegado a esa edad, falta de discernimiento y los problemas que causan por desasosiego social deben ser encarados por ciencias como la Pedagogía, la Psiquiatría y otras ramas educativas y nunca mediante la imposición de sanciones. (245)

Para Osorio y Nieto, los menores de 18 años son imputables, de tal forma que cuando éstos realizan una conducta tipificada en las leyes penales como delito, se les sujeta a un estatuto propio de los menores que llevan a cabo este tipo de conducta. La legislación y el tratamiento de los menores es eminentemente tutelar y preventiva, tiende a rehabilitar al menor para incorporarlo positivamente a la sociedad y a prevenir futuras conductas infractoras. (246)

Efectivamente, existen en México, para el tratamiento de menores infractores, los Consejos Tutelares para Menores Infractores a cuya jurisdicción se remiten éstos. Estos consejos previo estudio de la personalidad, y del hecho cometido, son quienes determinan las medidas tutelares a que deben someterse los menores.

Como se mencionó anteriormente, se afirma que los menores de 18 años son inimputables y por lo mismo cuando realizan comportamientos típicos del Derecho Penal no se configu-

(245) HURTADO AGUILAR, Hernán.- Derecho penal compendiado, comentarios a la parte general del Código Penal, p. 41.

(246) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, parte general, p. 63.

ran los delitos respectivos; sin embargo, desde el punto de -
vista lógico doctrinario, nada se opone a que una persona de -
17 años, por ejemplo, posea un adecuado desarrollo mental y -
no sufra enfermedad alguna capaz de alterar sus facultades; -
en este caso, existiendo la salud y el desarrollo mentales, -
sin duda el sujeto es plenamente imputable.

Según el Maestro Castellanos Tena, situados en el ángulo
jurídico, debemos entender por imputabilidad, la aptitud le-
gal para ser sujeto de aplicación de las disposiciones pena-
les y, en consecuencia, como capacidad jurídica de entender -
y de querer en el campo del derecho represivo, y desde este -
punto de vista, evidentemente, los menores de dieciocho años -
son imputables. (247)

Por nuestra parte, consideramos que no es que los meno--
res de edad sean inimputables, sino que son tratados por nor-
mas diferentes a las aplicables a los demás sujetos infracto-
res de la ley.

Con respecto al delito de defraudación fiscal, considera-
mos que pueden darse como causas de inimputabilidad, el tras-
torno mental y la minoría de edad.

Cuando nos referimos a que puede darse el trastorno men-
tal como causa de inimputabilidad en el delito que nos ocupa,
debe entenderse que ésta puede operar tanto en el trastorno -
mental permanente como en el transitorio, siempre y cuando es

(247) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementa-
les de derecho penal, p. 229.

te sobrevenga después de que la persona ha adquirido el carácter de contribuyente.

En lo que respecta a la minoría de edad, consideramos -- que es también causa de inimputabilidad, ya que según la doctrina, el menor de edad no puede comprender la significación moral y social de sus actos, por lo que en este caso, el responsable directo será el representante legal del menor y no éste.

F. ELEMENTOS DEL DELITO

1. ESENCIALES

a. CONDUCTA

Para Cuello Calón, la conducta consiste en una acción u omisión en las cuales se precisa la ejecución de un movimiento corporal que se realiza con ánimo de causar un efecto en el mundo que nos rodea, aún cuando tal efecto no llegue a producirse (acción), o la no ejecución de un hecho positivo que se tiene el deber de realizar (omisión). (248)

La acción o la omisión han de ser voluntarias, es decir, deben ejecutarse libremente, por propia determinación, y con

(248) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 288.

conocimiento de lo que se ejecuta.

Según los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, la conducta es el elemento básico del delito y consiste en un hecho material, exterior, positivo o negativo y producido por el hombre. (249)

Para los Doctores de referencia, si el hecho es positivo consistirá en un movimiento corporal productor de un resultado como efecto siendo ese resultado un cambio o un peligro de cambio en el mundo exterior, físico o psíquico. Y si es negativo, consistirá en la ausencia voluntaria del movimiento corporal esperado, lo que también causará un resultado. (250)

Por su parte, el Maestro Castellanos Tena, menciona que la conducta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito. (251)

Como podemos darnos cuenta, sólo la conducta humana tiene relevancia para el derecho penal, y dentro de ésta quedan comprendidas la acción y la omisión mismas que deben corresponder al hombre, ya que únicamente, él es posible sujeto activo de las infracciones penales; por ser el único ser capaz de expresar su voluntariedad.

(249) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 275.

(250) Idem.

(251) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 230.

Como se mencionó anteriormente, la conducta puede manifestarse mediante hechos positivos o negativos, es decir, -- por actos o por abstenciones.

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

La omisión en cambio radica en un abstenerse de obrar -- simplemente en una abstención; en dejar de hacer lo que se debe ejecutar. La omisión consiste en una inactividad voluntaria cuando la ley penal impone el deber de ejecutar un hecho determinado.

La acción y la omisión son los dos únicos modos que reviste la conducta incriminable según el Art. 7o. del Código Penal; la acción en el aspecto positivo o stricto sensu es denominada por el mismo Código Penal, acto y en el negativo, omisión. La acción Lato sensu se entiende como la conducta humana voluntaria manifestada por medio de una acción en sentido estricto o de una omisión.

En el acto se realiza una actividad positiva, se hace lo que no se debe hacer, se actúa violando una norma prohibitiva; en la omisión se realiza una conducta negativa, se deja de hacer lo que se debe hacer, se omite la obediencia a una norma que impone el deber de hacer.

Según Jiménez de Asúa, la acción lato sensu es la manifestación de voluntad que mediante acción u omisión, causa un cambio en el mundo exterior. Es una conducta humana que produce un resultado y que reviste la forma de acto u omisión. (252)

No consideramos necesario ahondar en las formas en que se presenta la conducta, toda vez que éstas ya fueron tratadas en el apartado relativo a la clasificación de los delitos según la conducta del agente, simplemente nos limitaremos a concluir que en los delitos de acción se hace lo prohibido mientras que en los de omisión se deja de hacer lo mandado expresamente. En los de acción se infringe una ley prohibitiva y en los de omisión, como se mencionó anteriormente, una prohibitiva.

Como se mencionó anteriormente, el delito de defraudación fiscal, puede ser un delito de acción o de comisión por omisión, por los motivos expresados en el apartado de referencia.

b. AUSENCIA DE CONDUCTA

La ausencia de conducta se da cuando alguno de los elementos esenciales del delito, falta trayendo como consecuencia que éste no se integre.

(252) Cit. pos. CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl.- Derecho penal mexicano, p.276.

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

Los aspectos negativos de la conducta son: la vis absoluta, la vis maior, y los actos reflejos.

Para algunos autores de la materia, también son verdaderos aspectos negativos de la conducta; el sueño, el hipnotismo y el sonambulismo, pues en tales fenómenos psíquicos el sujeto realiza la actividad o inactividad sin voluntad por hallarse en un estado en el cual su conciencia se encuentra suprimida y han desaparecido las fuerzas inhibitorias.

Nosotros ahondaremos en los tres primeros por considerarlos de suma importancia para que se dé la ausencia de conducta.

1) VIS ABSOLUTA O FUERZA IRRESISTIBLE

La vis absoluta, es una fuerza física exterior e irresistible, misma que se encuentra contemplada en la Fracc. I del Artículo 15 del Código Penal y que a la letra dice: "... I. - Incurrir el agente en actividad o inactividad involuntarias". (253)

(253) Código Penal para el Distrito Federal, p. 11.

Según Pavón Vasconcelos, la vis absoluta o fuerza irresistible, supone la ausencia del coeficiente psíquico (voluntad en la actividad o inactividad) de tal forma que la expresión puramente física de la conducta no puede integrar por sí una acción o una omisión relevantes para el derecho, quien actúa o deja de actuar se convierte en instrumento de una voluntad ajena puesta en movimiento a través de una fuerza física a la cual el constreñido no ha podido materialmente oponerse. (254)

Según el autor de referencia, "hay ausencia de conducta e imposibilidad de integración del delito, cuando la acción o omisión son involuntarias, o para decirlo con más propiedad cuando el movimiento corporal o la inactividad no pueden atribuirse al sujeto, no son suyos por faltar en ellos la voluntad. (255)

En la vis absoluta, dice Pavón Vasconcelos, el sujeto -- productor de la última condición en el proceso material de la causalidad pone a contribución en la verificación del resultado de su movimiento corporal o su inactividad, es decir, su actuación física pero no su voluntad; actúa involuntariamente impulsado por una fuerza exterior de carácter físico, dimanante de otro, cuya superioridad manifiesta le impide resistirla. (256)

(254) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Derecho penal, parte general, p. 256.

(255) Ibid. p. 254.

(256) Ibid. p. 255.

Según Zaffaroni, la fuerza física irresistible debe entenderse como "aquellos supuestos en que opera sobre el hombre una fuerza de tal entidad que le hace intervenir como una masa mecánica". (257)

Para Cortés Ibarra, entre las causas que excluyen la conducta, más importantes jurídicamente, es la fuerza física exterior irresistible o vis absoluta, en la cual, el movimiento que condiciona materialmente la producción del resultado, no obedece a la voluntad, sino a una fuerza exterior que constríñe físicamente al sujeto anulando su libre determinación. (258)

Para que la fuerza física excluya la responsabilidad, -- tiene que ser irresistible, es decir, que el agente se encuentre imposibilitado para sobreponerse a ella, que por su intensidad sea invencible, irrepelable.

Según este autor, la vis absoluta es la más importante de las causas excluyentes de la conducta.

Como podemos darnos cuenta, la conducta desarrollada como consecuencia de una violencia irresistible, no es una acción humana en el sentido valorativo del derecho, por no existir la manifestación de voluntad.

(257) ZAFFARONI, Eugenio.- Manual de derecho penal, parte general, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1986, p. 380.

(258) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 127.

2) VIS MAIOR

La vis maior, al igual que los movimientos reflejos, adquiere carácter supralegal por no estar contemplada en la ley pero puede operar porque su presencia demuestra la falta del elemento volitivo, indispensable para la aparición de la conducta que es siempre, como se mencionó anteriormente, un comportamiento humano voluntario.

Según Pavón Vasconcelos, en la vis mayor, se presenta un fenómeno similar al de la vis absoluta: actividad o inactividad involuntaria por actuación sobre el cuerpo del sujeto, de una fuerza exterior a él de carácter irresistible, originada en la naturaleza por seres irracionales. (259)

Como podemos darnos cuenta, la diferencia entre la fuerza mayor y la vis absoluta, radica en que en ésta la fuerza impulsora proviene necesariamente del hombre, mientras que aquella encuentra su origen en una energía distinta, ya sea natural o subhumana.

La involuntariedad del actuar al impulso de esa fuerza exterior e irresistible, impide la integración de la conducta y por ello la fuerza mayor, como la vis absoluta, conforman casos de inexistencia del delito por ausencia de conducta.

(259) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Derecho penal, parte general, p. 258.

3) MOVIMIENTOS REFLEJOS

Los movimientos reflejos no se encuentran contemplados en la ley pero su presencia demuestra la falta del elemento volitivo por parte del agente, por lo que se considera uno de los elementos que dá origen a la ausencia de conducta.

Según Cortés Ibarra, los actos reflejos son reacciones involuntarias originadas en tendencias instintivas. (260)

Para el Maestro Castellanos Tena, los actos reflejos son movimientos corporales involuntarios. (261)

Por su parte, Zaffaroni considera a los movimientos reflejos como parte de la fuerza física irresistible proveniente de la naturaleza y al respecto menciona la siguiente:

"Dentro de la fuerza física irresistible proveniente de la naturaleza caben acontecimientos que se originan en el propio cuerpo del sujeto y que dan lugar a movimientos que no son controlables por la voluntad. Es el caso de los movimientos reflejos, respiratorios, ...". (262)

Con respecto al delito de defraudación fiscal, considera

(260) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 129.

(261) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 164.

(262) ZAFFARONI, Eugenio.- Manual de derecho penal, parte general, p. 382.

mos que la única hipótesis que podría darse, es la *vis maior*, toda vez que por ejemplo, la presentación de declaraciones de impuestos tiene diferentes vencimientos según se trate de personas físicas o morales, en el caso de que un contribuyente no presentase su declaración de impuestos en la fecha programada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, toma esta situación como si fuera uso de engaño, sin embargo, el contribuyente no presentó la declaración de referencia, debido a que la lluvia inundó su negocio precisamente el día de vencimiento y además dentro de aquél, se encontraban las declaraciones previamente elaboradas con las respectivas etiquetas del Código de Barras, por lo que no fué posible presentar dicha declaración en el momento oportuno.

c. TIPICIDAD

Como se mencionó anteriormente, para la existencia del delito se requiere una conducta o hecho humanos, más no toda conducta o hecho son delictuosos, sino que tienen que ser típicos, antijurídicos y culpables.

La tipicidad es uno de los elementos esenciales del delito cuya inexistencia impide su configuración, habida cuenta de que la Constitución General de la República, en el artículo 14, establece que "En los juicios del orden criminal, queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata",⁽²⁶³⁾ de lo cual se deriva que no existe delito sin tipicidad.

(263) Cit. pos. CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 165.

Según los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, para considerarse delictiva, la acción antijurídica debe ser típica. La tipicidad consiste en que la acción tiene que encuadrar dentro de la figura del delito creada por la norma penal positiva. (264)

La tipicidad, según los Doctores de referencia, es el -- signo externo que distingue la antijuridicidad penal y si ésta falta, no constituye delito. (265)

Puede existir tipicidad penal sin que exista acción antijurídica, como ocurre con las causas de justificación en las que hay tipicidad y también juridicidad, por lo el delito no se configura.

La tipicidad, según Arcibay Molina, es la adecuación íntegra y perfectamente de la acción humana, a la descripción hecha por la ley penal. (266)

Para el autor de referencia, la tipicidad es "aquella -- subsunción de la conducta efectiva en el conjunto de elementos que integran la conducta prevista por la ley". (267)

(264) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, p. 422.

(265) Idem.

(266) ARCIBAY MOLINA, José F.- Et. al. Derecho penal par te general, Buenos Aires, EDIAR, 1972, p. 181.

(267) Idem.

Según el Maestro Jiménez Huerta, la tipicidad es una expresión propia del derecho positivo, equivalente técnico del apotegma político nullum crimen sine lege, ésta es el fundamento del hecho punible. (268)

Por su parte, Jiménez de Asúa menciona que la tipicidad es la exigida correspondencia entre el hecho real y la imagen rectora expresada en la ley. (269)

No debe confundirse el tipo con la tipicidad, ya que -- mientras el tipo es la creación legislativa, la descripción -- que el Estado hace de una conducta en los preceptos penales; la tipicidad es la adecuación de una conducta concreta, con -- la descripción legal positiva.

El tipo, como se verá en el apartado siguiente, es la -- descripción legal del delito y en ocasiones, la descripción -- del elemento objetivo; la tipicidad es el encuadramiento de u na conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento del agente, con el descrito por el legislador. Es la adecuación o acuñación de un hecho a la hipótesis legislativa. La tipicidad no es más que la adecuación de la conducta al tipo.

La tipicidad en el delito de defraudación fiscal, se da cuando el contribuyente, cualquiera que sea omite total o par

(268) JIMENEZ HUERTA, Mariano.- Derecho penal mexicano, Tomo I, México, Porrúa, 1980, p. 20.

(269) JIMENEZ DE ASUA, Luis.- Tratado de derecho penal, 3ª Edic., Tomo III, Buenos Aires, Losada, 1964, p. 746.

cialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, haciendo uso de engaños o aprovechamiento de errores, encuadrándose con ésto en lo previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación que describe el tipo penal de referencia.

1) TIPO

Según Zaffaroni, "el tipo penal es un instrumento legal, lógicamente necesario y de naturaleza predominantemente descriptiva; que tiene por función la individualización de conductas humanas penalmente relevantes, (por estar penalmente prohibido)". (270)

Para Cortés Ibarra, el tipo, "es la figura abstracta e hipotética contenida en la ley , que se manifiesta en la simple descripción de una conducta o de un hecho y sus circunstancias". (271)

Por su parte, Jiménez de Asúa menciona que el tipo legal "es la abstracción concreta que ha trazado el legislador, descartando los detalles innecesarios para la definición del hecho que se cataloga en la ley como delito". (272)

(270) ZAFFARONI, Eugenio Raúl.- Manual de derecho penal, parte general, p. 391.

(271) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 129.

(272) JIMENEZ DE ASUA, Luis.- Principios de derecho penal. La ley y el delito, p. 235.

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir que el tipo penal no es más que la conducta descrita por la norma, misma que es de carácter hipotético.

2) ELEMENTOS DEL TIPO

Los elementos del tipo son: el bien jurídico tutelado, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el objeto jurídico y el objeto material.

a) BIEN JURIDICO TUTELADO

Según Cuello Calón, el bien jurídico tutelado es todo aquello de naturaleza material o incorporal, que sirve para la satisfacción de las necesidades humanas individuales o colectivas. No es más que el objeto de la protección penal y a la vez el objeto del ataque delictuoso, ya sea que éste tienda a destruirlo o menoscabarlo o simplemente a ponerlo en peligro. (273)

Los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, identifican el objeto del delito con el bien jurídico y dicen que "es la persona o cosa, o el bien o el interés jurídico penalmente protegidos". (274)

(273) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 287.

(274) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 270.

Zaffaroni menciona que el bien jurídico penalmente tutelado, "es la relación de disponibilidad de un individuo con un objeto, protegida por el Estado, que revela su interés mediante la tipificación penal de conductas que le afecten".(275)

En el delito de defraudación fiscal, el bien jurídicamente tutelado, es la hacienda pública o patrimonio del Estado.

b) SUJETO ACTIVO

Según Pavón Vasconcelos, sólo el hombre puede ser sujeto activo del delito porque sólo este se encuentra provisto de voluntad y capacidad y puede, con su acción u omisión, infringir el ordenamiento jurídico-penal.(276)

Ignacio Villalobos menciona que si el delito es un acto humano o exteriorización de una voluntad, el sujeto activo ha de ser siempre un hombre o un representante de la especie humana, cualesquiera que sea su sexo y sus condiciones -- particulares y accidentales.(277)

Osorio y Nieto coincide con Pavón Vasconcelos e Ignacio Villalobos y menciona que sólo puede ser sujeto productor de

(275) ZAFFARONI, Eugenio Raúl.- Manual de derecho penal, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1986, p.410.

(276) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal, p. 187.

(277) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 269.

conducta ilícita penal, el hombre, único posible sujeto activo de un delito, ya que no puede atribuirse conducta delictiva a animales o cosas inanimadas. (278)

En el caso que constituye nuestro objeto de estudio, el sujeto activo será cualquier persona que por la naturaleza de su actividad o profesión se encuentre obligada a pagar un impuesto y que además se coloque en el supuesto previsto en el Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

C) SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo del delito, es el titular del derecho o interés lesionado o puesto en peligro por el delito.

El sujeto pasivo del delito, según Cuello Calón, se identifica siempre con el perjudicado por el mismo. (279)

Según Pavón Vasconcelos, el sujeto pasivo es el titular del derecho o interés lesionado o puesto en peligro por el delito. (280)

Para Osorio y Nieto, el sujeto pasivo es el titular del bien jurídico protegido por la norma penal y es quien recibe directamente los efectos del delito. (281)

(278) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, p. 55.

(279) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 325.

(280) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal, p. 160.

(281) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, p. 56.

En el delito que constituye nuestro objeto de estudio, - el sujeto pasivo es el Estado como titular del derecho lesionado.

d) OBJETO JURIDICO

Según los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, el objeto jurídico es el bien o el interés jurídico, objeto de la acción inculpada. (282)

Por su parte, Pavón Vasconcelos menciona que el objeto jurídico "es el bien jurídico tutelado a través de la ley penal, mediante la amenaza de sanción". (283)

Para Cuello Calón, el objeto jurídico es el bien jurídico que el hecho punible lesiona o pone en peligro, es el bien protegido por el precepto penal. (284)

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir que el objeto jurídico del delito, es el valor o bien tutelado por la ley penal, y en el delito que constituye nuestro objeto de estudio, sería el patrimonio del Estado o la hacienda pública.

(282) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 271.

(283) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal, p. 163.

(284) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 327.

e) OBJETO MATERIAL

Según Cuello Calón, el objeto material es la persona o cosa sobre la que recae el delito. (285)

Para los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas el objeto material es la persona o cosa sobre la que recae el delito. Lo son los sujetos pasivos o también pueden ser las cosas inanimadas. (286)

Para Pavón Vasconcelos, el objeto material "es la persona o cosa dañada o que sufre el peligro derivado de la conducta delictiva". (287)

En el delito de defraudación fiscal, el objeto materiales el impuesto.

3) CLASIFICACION EN ORDEN AL TIPO

a) POR SU COMPOSICION

Según el Maestro Fernando Castellanos Tena, por su com-

(285) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 326.

(286) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 271.

(287) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal, p. 163.

posición, los delitos pueden ser normales y anormales. La Ley al establecer los tipos, generalmente se limita a hacer una descripción objetiva: privar de la vida a otro; pero a veces el legislador incluye en la descripción típica, elementos normativos o subjetivos. Si las palabras se refieren a situaciones puramente objetivas, se tratará de un tipo normal. Si se hace necesario establecer una valoración, ya sea cultural o jurídica, el tipo será anormal. Por ejemplo el homicidio es un delito normal, mientras que el estupro es un delito anormal. (288)

Para Cortés Ibarra, los tipos normales se caracterizan por involucrar elementos puramente objetivos; mientras que los tipos anormales incorporan componentes de índole subjetivo, por ejemplo, el fraude, injurias, rapto, o normativo, por ejemplo el robo. (289)

Como podemos darnos cuenta, la diferencia entre tipo normal y anormal estriba en que, mientras en el primero se utilizan conceptos puramente objetivos, el segundo describe situaciones valoradas y subjetivas. Si la ley emplea palabras con un significado apreciable por los sentidos, tales vocablos son elementos subjetivos del tipo, por ejemplo, la cópula en el estupro.

(288) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 168.

(289) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 131.

Cuando las frases usadas por el legislador tienen un significado tal, que requieren ser valoradas cultural o jurídicamente, constituyen elementos normativos del tipo, por ejemplo los términos "casta y honesta" en el estupro.

La descripción legal puede contener conceptos cuyo significado se resuelve en un estado anímico del sujeto y entonces se está en presencia de elementos subjetivos del tipo, ejemplo, el engaño o el fraude.

Como podemos darnos cuenta, el delito que nos ocupa es un delito anormal, ya que contiene elementos que requieren ser valorados jurídicamente por ser de carácter subjetivo, como es el caso del engaño o aprovechamiento de errores, ya que su valoración dependería en mucho del estado anímico del sujeto que los interpreta y además cada persona podría tener su concepto de cada uno de éstos o darles una interpretación diferente.

b) POR SU ORDENACION METODOLOGICA

Por su ordenación metodológica los delitos se dividen en fundamentales o básicos, especiales y complementados.

- DELITOS FUNDAMENTALES O BASICOS

Los delitos fundamentales o básicos, según el Maestro -- Fernando Castellanos Tena, son aquellos que integran la espina dorsal del sistema de la parte especial del Código. ⁽²⁹⁰⁾

(290) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p.169.

Para Jiménez de Asúa, el tipo es básico cuando tiene plena independencia. (291)

Según Cortés Ibarra, los delitos son básicos "cuando sus elementos descriptivos son el fundamento esencial de otros tipos especiales". (292)

El Doctor Porte Petit, menciona que el tipo básico es aquél que no deriva de tipo alguno y cuya existencia es totalmente independiente de cualquier otro tipo. Son aquellos que no contienen circunstancia alguna que atenúe la penalidad. (293)

Según el Doctor de referencia, los tipos básicos son aquellos que se estiman en razón "de su índole fundamental" y por tener independencia plena. (294)

Por su parte, Jiménez Huerta menciona que los tipos simples, fundamentales o básicos, son aquellos en que cualquier lesión del bien jurídico, basta por sí sólo para integrar un delito. (295)

(291) JIMENEZ DE ASUA, Luis.- Principios de derecho penal, la ley y el delito, p. 332.

(292) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 131.

(293) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 355.

(294) Idem.

(295) JIMENEZ HUERTA, Mariano.- La tipicidad, México, Porrúa, 1975, p. 97.

Eduardo Novoa, al referirse al tema que nos ocupa, menciona que los tipos simples, fundamentales o básicos son aquellos que contienen una descripción que sirve de base a otros tipos derivados. (296)

De lo anteriormente expuesto podemos deducir, que el tipo básico es aquel que tiene plena independencia y no deriva de tipo alguno.

- DELITOS ESPECIALES

Según el Maestro Castellanos Tena, los delitos especiales son los formados por el tipo fundamental y otros requisitos, cuya nueva existencia excluye la aplicación del básico y obliga a subsumir los hechos bajo el tipo especial. (297)

Para el Doctor Porte Petit, los delitos especiales son aquellos que suponen el mantenimiento de los caracteres del tipo básico, añadiéndole alguna otra peculiaridad, éstos excluyen la aplicación del tipo básico y subsumen los hechos bajo el tipo especial, eliminando el básico. (298)

(296) NOVOA MONREAL, Eduardo.- Curso de derecho penal -- chileno, T. I., Chile, Jurídica de Chile, 1960, p. 324.

(297) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 169.

(298) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 355.

Como podemos darnos cuenta, el tipo especial se forma autónomamente agregándose al tipo fundamental otro requisito.

- DELITOS COMPLEMENTADOS

Según Fernando Castellanos Tena, los delitos complementados se integran con el fundamental y una circunstancia o peculiaridad distinta. Se distinguen de los especiales en que éstos excluyen la aplicación del tipo básico, mientras que los complementados presuponen su presencia, a la cual se agrega - como aditamento, la norma en donde se contiene la suplementaria circunstancia o peculiaridad. (299)

Para Cortés Ibarra, los delitos complementados son aquellos en los cuales el tipo básico sin perder su autonomía, ocasionalmente se agrava en la penalidad por aparecer determinadas circunstancias, por ejemplo, el homicidio con premeditación, ventaja y traición. (300)

Según el Doctor Porte Petit, los tipos complementarios presuponen la aplicación del tipo básico al que se incorporan. (301)

(299) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 169.

(300) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 132.

(301) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 355.

Los delitos especiales y los complementados, pueden ser agravados o privilegiados, según resulte o no un delito de mayor entidad. Por ejemplo, el parricidio constituye un tipo especial agravado por sancionarse más severamente, mientras el infanticidio es uno especial privilegiado, por ser de punibilidad menor que la prevista para el básico que es el homicidio.

Según Cortés Ibarra, el delito es privilegiado cuando la penalidad del tipo básico es atenuada, por ejemplo: homicidio en riña, en duelo, por infidelidad conyugal, entre otros. (302)

Para Porte Petit, el delito especial privilegiado es aquel que se forma autónomamente, agregando al tipo fundamental otro requisito que implica disminución o atenuación de la pena. (303)

Según este último autor, el delito especial cualificado se forma autónomamente agregando al tipo fundamental o básico, otro requisito, que implica aumento o agravación de la pena. (304)

Como se mencionó anteriormente, el tipo complementado, - circunstanciado o subordinado privilegiado, es aquel que nece

(302) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 132.

(303) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 356.

(304) Idem.

sita para su existencia el tipo fundamental o básico, sin originarse un delito autónomo, al que se agrega una circunstancia atenuándolo.

Según el Doctor Porte Petit, el tipo complementado, circunstanciado o subordinado cualificado, necesita para su existencia, del tipo fundamental o básico, sin originarse un delito autónomo, al que se agrega una circunstancia, agravándolo. (305)

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir que la diferencia entre el tipo especial y el tipo complementado, circunstanciado o subordinado, radica en que el tipo especial necesita para su existencia del tipo básico o fundamental, pero una vez que se crea el tipo especial, éste adquiere independencia con respecto al básico, tiene autonomía, propia sustantividad; el tipo complementado en cambio, necesita del básico para su existencia y no tiene autonomía.

Jiménez Huerta, al referirse a las diferencias entre los tipos de referencia, menciona que " se diferencian entre sí - los tipos especiales y complementados, en que el tipo especial excluye la aplicación del básico, mientras que el tipo complementado no solamente no la excluye sino que presupone - su presencia, a la que se agrega como aditamento la norma que contiene la suplementaria circunstancia o peculiaridad". (306)

(305) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 357.

(306) JIMENEZ HUERTA, Mariano.- La tipicidad, p. 97.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, podemos decir -- que el delito de defraudación fiscal es un delito especial -- privilegiado, especial porque tiene ciertas características -- correspondientes a un tipo básico, a las cuales se han añadido otros elementos peculiares que los separan e identifican, de tal forma que el tipo básico y el especial se excluyen entre sí.

El tipo básico lo constituye desde luego, el fraude genérico contemplado en el Artículo 386 del Código Penal para el Distrito Federal.

Asimismo, se dice que es privilegiado, porque la punibilidad para ese delito es menos enérgica que la estipulada para el fraude, ya que la fracción III, del artículo 386 del Código de referencia, menciona que si el valor de lo defraudado fuere mayor de quinientas veces el salario, se castigará con prisión de 3 a 12 años y multas hasta de ciento veinte veces el salario; mientras que el delito de defraudación fiscal contemplado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación menciona una pena menor ya que si el monto de lo defraudado no excede de treinta millones, se sancionará con prisión de tres meses a 6 años y si excede, con pena de 3 a 9 años de prisión.

Nótese que en la primera hipótesis de la punibilidad en el delito de defraudación fiscal, el inculcado sí alcanzaría fianza, mientras que en el fraude genérico, en este mismo supuesto, no se tendría tal beneficio, de ahí que sostengamos -- que se trata de un delito especial privilegiado.

c) POR SU AUTONOMIA

Por su autonomía, los delitos se dividen en autónomos o independientes y subordinados.

- DELITOS AUTONOMOS O INDEPENDIENTES

Según el Doctor Porte Petit, los tipos autónomos o independientes, son aquellos que tienen vida, existencia autónoma o independiente. (307)

Por su parte, Zaffaroni menciona que por "tipo independiente puede entenderse el que agota la descripción individualizada de la conducta en sí mismo sin que sea necesario acudir a otro tipo para hacerlo". (308)

Según el Maestro Castellanos Tena, los delitos autónomos o independientes, son aquellos que tienen vida propia, sin depender de otro tipo. (309)

- DELITOS SUBORDINADOS

Según Jiménez de Asúa, el tipo complementado presupone la aplicación del tipo básico que se ha de incorporar a aquel

(307) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 356.

(308) ZAFFARONI, Eugenio.- Teoría del delito, Buenos Aires, EDIAR, 1973, p. 253, cit. pos. PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino, Op. cit. p. 357.

(309) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de la parte general del derecho penal, p. 170.

y si falta en los hechos, la posibilidad de adecuación al tipo básico que ha de complementar al tipo especial subordinado, no podrá subsumirse en éste. (310)

Para el Maestro Fernando Castellanos Tena, los tipos subordinados son aquellos que dependen de otro tipo. Por su carácter circunstanciado respecto al tipo básico, siempre autónomo, adquieren vida en razón de éste, al cual no sólo complementan sino se subordinan. (311)

El Doctor Porte Petit, menciona que los tipos complementados circunstanciados o subordinados, son aquellos que necesitan para su existencia del tipo fundamental o básico, añadiéndose una circunstancia, pero sin que se origine un delito autónomo. (312)

En base a lo anterior, podemos concluir que el delito de defraudación fiscal es un delito independiente, ya que si bien es cierto que tiene características correspondientes a un tipo básico, también es cierto, como se mencionó anteriormente, que el tipo básico y éste se excluyen entre sí, de tal forma que el delito que nos ocupa tiene vida propia y no depende de otro tipo para su realización y punibilidad.

(310) JIMENEZ DE ASUA, Luis.- Tratado de derecho penal, T. III., Buenos Aires, 1951, p. 790.

(311) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 170.

(312) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 356.

d) POR SU FORMULACION

Por su formulación, los delitos se dividen en casuísti--
cos y amplios.

- DELITOS DE FORMULACION CASUISTICA

Según el Maestro Fernando Castellanos Tena, los delitos de formulación casuística son aquellos en los cuales el legis--
lador no describe una modalidad única, sino varias formas de
ejecutar el ilícito. Se clasifican en alternativamente forma--
dos o acumulativamente formados. En los primeros se prevén --
dos o más hipótesis comisivas y el tipo se colma con cualquie--
ra de ellas y en los últimos, se requiere el concurso de to--
das las hipótesis. (313)

Para el Doctor Porte Petit, el tipo de formulación ca---
suística, vinculado o de medios legalmente limitados, es a---
quél en que se señala casuísticamente el medio productor del
resultado típico (Art. 262 y 265 del Código Penal). (314)

- TIPOS ALTERNATIVAMENTE FORMADOS

En los tipos alternativamente formados, el tipo puede --

(313) CASTELLANOSTENA, Fernando.- Lineamientos elementa--
les de derecho penal, p. 170.

(314) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos -
de la parte general del derecho penal, p. 358.

contener más de una conducta o un hecho, pero es suficiente y na sólo conducta o un hecho para que exista el delito.

Según Grispigni, en los tipos alternativamente formados a veces la figura delictiva legal, al indicar la especie de - conducta, señala alternativamente dos, en el sentido de que - el delito puede estar constituido o por una o por la otra. (315)

Por su parte, Jiménez de Asúa, menciona que un tipo al-- ternativamente formado, es aquél en que las hipótesis enuncia-- das se prevén una u otra y son, en cuanto a su valor, total-- mente fungibles, y para que la tipicidad exista, basta con -- que se realice uno de los casos muy frecuentemente formulados con un verbo cada uno, para que la subsunción se realice. (316)

- TIPOS ACUMULATIVAMENTE FORMADOS

Según el Doctor Porte Petit, los tipos acumulativamente formados, se dan cuando las conductas o hechos, que contiene el tipo, están previstas en forma acumulativa. (317)

(315) GRISPIGNI, Francisco.- Derecho penal Italiano, Buenos Aires, Depalma, 1948, p. 56.

(316) JIMENEZ DE ASUA, Luis.- Tratado de derecho penal, T. III, Buenos Aires, 1951, p. 792.

(317) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos - de la parte general del derecho penal, p. 362.

- DELITOS DE FORMULACION AMPLIA

Según Antolisei, los tipos de forma libre son aquellos - que pueden ser realizados con cualquier actividad que produzca un determinado resultado. (318)

Por su parte, Pannain menciona que en el delito de forma libre, la actividad productora del resultado, no está descrita y determinada en el precepto penal; son aquellos para los cuales, la ley se limita a enunciar un comportamiento genérico susceptible de comprender en su noción infinitas variedades, prefiriendo en esencia, poner de relieve ciertos resultados y la relación de causalidad, esto es, una actividad cualquiera productora del resultado mismo. (319)

Para el Maestro Fernando Castellanos Tena, los delitos - de formulación amplia son aquellos que describen una hipótesis única, en donde caben todos los modos de ejecución, como por ejemplo, el apoderamiento en el robo. (320)

Por último, el Doctor Porte Petit menciona que el tipo - de formulación libre, es aquél en que no se señala el medio -

(318) ANTOLISEI, Francisco.- El estudio analítico del delito, cit. pos. PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 357.

(319) PANNAIN.- Manuale di Diritto Penale, Roma, 1942, - p. 200, cit. pos. PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Op. cit. p. 358.

(320) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 170.

para producir el resultado contenido en el tipo.⁽³²¹⁾

Con base en lo anterior, consideramos que el delito de defraudación fiscal es un delito de formulación casuística al ternativamente formado, ya que establece dos formas de ejecutar el ilícito al referirse a "...quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores...", asimismo, se dice que es al- ternativamente formado en virtud de que no es necesario que se den los dos supuestos, sino que basta con que haya uso de engaños o bien aprovechamiento de errores, para que se conforme el tipo penal.

Una vez que hemos visto lo relacionado con la clasificación en orden al tipo, pasemos ahora al estudio de la atipici- dad como elemento negativo del delito.

d. ATIPICIDAD

El elemento negativo del tipo, llamado atipicidad, se pre- senta cuando no se integran todos los elementos descritos en el tipo legal, la atipicidad es la ausencia de la adecu- ción de la conducta al tipo. Si la conducta no es típica ja- más podrá ser delictuosa.

La ausencia de tipicidad surge cuando existe el tipo pero la conducta dada no se amolda al mismo. En toda atipicidad

(321) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos - de la parte general del derecho penal, p. 170.

hay falta de tipo y las causas de atipicidad pueden reducirse a las siguientes:

1) Ausencia de la calidad exigida por la ley en cuanto a los sujetos activo y pasivo; 2) si faltan el objeto material o el objeto jurídico; 3) cuando no se dan las referencias temporales o espaciales requeridas en el tipo; 4) al no realizarse el hecho por los medios comisivos específicamente señalados por la ley; 5) si faltan los elementos subjetivos del injusto legalmente exigidos; y, 6) por no darse, en su caso la antijuridicidad especial. (322)

Según Pavón Vasconcelos, la atipicidad constituye el aspecto negativo de la tipicidad, impeditivo de la integración del delito, más no equivale a la ausencia de tipo. Esta supone la falta de previsión en la ley de una conducta o hecho.-- "Hay atipicidad cuando el comportamiento humano concreto, previsto legalmente en forma abstracta, no encuentra perfecta adecuación en el precepto por estar ausente alguno o algunos de los requisitos constitutivos del tipo. Atipicidad es... ausencia de adecuación típica". (323)

Para Ballvé, hay atipicidad cuando no hay actos de realización del núcleo del tipo, es decir, del tipo propiamente dicho. (324)

(322) Según Jiménez de Asúa, la antijuridicidad especial es un elemento normativo indebida e impacientemente incrustado en la que debió ser una descripción típica sin más alcance que el cognoscitivo y sin más propósito que el de concretizar o señalar lo injusto.- JIMENEZ DE ASUA, Luis.- Tratado de derecho penal, T. III., p. 791.

(323) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal mexicano, p. 290.

(324) Cit. pos. PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntes de la parte general del derecho penal, p. 367.

Refiriéndose al tema que nos ocupa, Jiménez de Asúa menciona que existe atipicidad cuando no concurren en un hecho - concreto todos los elementos del tipo descrito en el Código Penal o en las leyes penales especiales; y, cuando la ley penal no ha descrito la conducta que en realidad se nos presenta con característica antijurídica. (325)

Por su parte, Ranieri dice que hay atipicidad cuando hay ausencia de una norma a la cual referir el hecho, y en caso - que la norma existe, la falta de conformidad entre los elementos del hecho y los elementos que componen el tipo legal. (326)

Por último, el Doctor Porte Petit menciona que habrá atipicidad cuando no haya adecuación al tipo descrito por la norma. (327)

Nosotros coincidimos con Porte Petit, Castellanos Tena y Pavón Vasconcelos, ya que consideramos que habrá atipicidad - cuando la conducta no se adecúa al tipo penal.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, podemos decir -- que en el delito de defraudación fiscal se puede dar la atipicidad por todas las causas antes mencionadas con excepción de

(325) JIMENEZ DE ASUA, Luis.- Tratado de derecho penal, Buenos Aires, 1951, p. 812.

(326) RANIERI, Cit. pos. PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos elementales de la parte general del derecho penal, p. 368.

(327) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Op. cit. p. 368.

las expresadas en los puntos 3), 5) y 6), por no contenerlas el tipo descrito en el artículo 108 del Código de referencia.

e. ANTIJURIDICIDAD

Según Cuello Calón, la antijuridicidad es el aspecto más relevante del delito. El hecho será antijurídico cuando se halle previsto y penado por la ley, es decir, cuando sea típico y no concurren causas de justificación. (328)

Para los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, la antijuridicidad es la oposición a las normas culturales, reconocidas por el Estado. Es la contradicción entre una conducta concreta y un orden jurídico concreto establecido por el Estado. (329)

Por su parte, Welzel dice que la antijuridicidad es la relación de discordancia entre una acción y un concreto orden jurídico, situación que es válida para todo el orden jurídico; mientras que la acción misma valorada como contraria al derecho, constituye el injusto. (330)

(328) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 345.

(329) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 353.

(330) Cit. pos. CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl.- Op. cit. p. 357.

Para Ignacio Villalobos, la antijuridicidad es oposición al derecho, y como el derecho puede ser legislado, declarado por el Estado y formal, o bien de fondo, de contenido material, también de la antijuridicidad se puede afirmar que es formal, ya que se opone a la ley del Estado, y material por cuanto afecta los intereses protegidos por dicha ley. (331)

Como podemos darnos cuenta, lo antijurídico es lo contrario a derecho y según Cuello Calón, la antijuridicidad presupone un juicio, una estimación de la oposición existente entre el hecho realizado y una norma jurídico penal. Tal juicio es de carácter objetivo, por sólo recaer sobre la acción ejecutada.

La antijuridicidad es puramente objetiva, atiende sólo al acto, a la conducta externa. Para llegar a la afirmación de que una conducta es antijurídica se requiere necesariamente un juicio de valor, una estimación entre esa conducta en su fase material y la escala de valores del Estado.

Según Porte Petit, una conducta es antijurídica, cuando siendo típica no está protegida por una causa de justificación. (332)

La antijuridicidad radica en la violación del valor o bien protegido a que se contrae el tipo penal respectivo.

(331) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, p. 258.

(332) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Programa de la parte general del derecho penal, México, Porrúa, 1958, p. 285.

Con respecto al tipo que nos ocupa, y tomando en cuenta lo anteriormente expuesto, podemos decir que hay antijuridicidad cuando un contribuyente se coloca en el supuesto jurídico contemplado en el artículo 108 del multicitado Código, sin -- que medie ninguna causa de justificación.

Asimismo, se colige que lo antijurídico es lo contrario a derecho, es decir, está constituido por aquella conducta o puesta al orden jurídico concreto.

f. CAUSAS DE JUSTIFICACION

Para Antón Oneca, las causas de justificación son la manifestación negativa de la antijuridicidad. (333)

Según el Doctor Porte Petit, las causas de justificación consisten en que la conducta o hecho realizados, no son contra el derecho sino conforme al derecho, y esta conformidad -- puede provenir de la ley penal o de cualquier otro ordenamiento jurídico público o privado. (334)

Con respecto al tema que nos ocupa, Cuello Calón menciona que hay causas de justificación cuando en un hecho que parece delictuoso falta la antijuridicidad y como consencuencia no hay delito. (335)

(333) ONECA, Antón.- Derecho penal, T.I., Madrid, 1949, p. 186.

(334) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 385.

(335) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 354.

Según este último autor, en las causas de justificación el agente obra en condiciones normales de imputabilidad, obra con voluntad consciente, sin embargo, su acto no es delictivo por ser justo, ajustado a derecho, esta situación especial en que se cometió el hecho, constituye una causa de justificación de su conducta, por lo que no se le podrá exigir responsabilidad alguna. (336)

Puede ocurrir que la conducta típica esté en aparente oposición al derecho y sin embargo no sea antijurídica por mediar alguna causa de justificación. Las causas de justificación constituyen el elemento negativo de la antijuridicidad.

De lo anteriormente expuesto, se infiere que las causas de justificación son aquellas condiciones que tienen el poder de excluir la antijuridicidad de una conducta típica. Representan un aspecto negativo del delito, ya que en presencia de alguna de ellas, falta la antijuridicidad y en tales circunstancias, la acción realizada resulta conforme a derecho.

Según los teóricos del derecho penal, las causas de justificación son seis y son las siguientes:

1) Legítima defensa, 2) Estado de necesidad (si el bien salvado es de más valía que el sacrificado), 3) Cumplimiento de un deber, 4) Ejercicio de un derecho, 5) Obediencia Jerárquica (si el inferior está legalmente obligado a obedecer), - cuando se equipara al cumplimiento de un deber, y 6) Impedimento legítimo.

(336) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 354.

1) LEGITIMA DEFENSA

La legítima defensa es una de las causas de justificación de mayor importancia. Se considera como legítima defensa la necesaria para rechazar una agresión actual o inminente por el atacado o tercera persona contra el agresor.

También se dice que se legitima la defensa necesaria para repeler una agresión actual y contraria al derecho mediante una agresión contra el atacante.

Según Jiménez de Asúa, la legítima defensa es la repulsa de una agresión antijurídica, actual o inminente, por el atacado o tercera persona contra el agresor, sin traspasar la necesidad de la defensa y dentro de la racional proporcionalidad de los medios. (337)

Para los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, la legítima defensa es la repulsa de una agresión antijurídica y actual, por el atacado o por terceras personas, contra el agresor, siempre que no traspase la medida necesaria para la protección. (338)

Según Liszt, la legítima defensa también se define como la defensa que se estima necesaria para repeler una agresión actual y contraria al derecho por medio de una lesión contra

(337) Cit. pos. CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 182.

(338) KOHLER.- Cit. pos. CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 531.

el agresor. (339)

Se dice que la defensa es legítima cuando se contraataca a fin de que no se consuma el daño que una agresión grave e inminente pretende causar.

Según los Doctores de referencia, la legítima defensa se integra con los siguientes elementos: debe existir una agresión de la cual derive un peligro de daño, así como una reacción que sea rechazo de la agresión o contraataque para repeler la misma.

Para Cuello Calón, la legítima defensa "es la necesaria para rechazar una agresión actual o inminente e injusta, mediante un acto que lesiona bienes jurídicos del agresor". (340)

La legítima defensa, según la Escuela Clásica, se da ante la imposibilidad momentánea de que el Estado intervenga para evitar la agresión injusta y para proteger justamente al atacado, por lo que es justo y lícito que éste se defienda. Según esta escuela, la defensa privada viene a sustituir la defensa pública cuando la necesidad lo exige. (341)

La doctrina científica y las legislaciones exigen como condición de legitimidad de la defensa, que concurren los si-

(339) .- Cit. pos. CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 532.

(340) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 355.

(341) Idem.

guientes requisitos:

a) Que haya un ataque contra intereses jurídicamente protegidos del que se defiende o de otra persona;

b) este ataque o agresión debe ser actual o inminente, - ya que si no hay peligro, no es necesaria la defensa;

c) el ataque o la agresión deben ser ilegítimos, contrarios a derecho, el que ataca o acomete no ha de tener ningún fundamento jurídico para ello;

d) la defensa ha de ser necesaria, es decir, no debe haber otro medio de evitar el mal que amenaza, si este fuese evitable por otros medios no violentos, la defensa realizada - perdería su carácter de legitimidad, y por último, la agresión no debe ser provocada por la actitud o la conducta del agredido.

Según Ignacio Villalobos, "defender significa mantener - incólume la cosa, la persona o el derecho que se ve amenazado rechazando el peligro y evitando el mal que le amenaza; y es legítima esa defensa cuando es auténtica y se lleva a cabo -- por necesidad, contra una agresión injusta y dentro de los límites indispensables para su objeto".(342)

Finalmente el Código Penal vigente, en la fracción III - del artículo 15, define la legítima defensa como "... Repeler el acusado una agresión real, actual o inminente y sin derecho, en defensa de bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que exista necesidad racional de la defensa empleada y no me-

(342) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 389.

die provocación suficiente e inmediata por parte del agredido o de la persona a quien se defiende",⁽³⁴³⁾

En base a lo anteriormente expuesto, podemos concluir -- que la legítima defensa consiste en que el atacado o terceras personas repelen una agresión injusta, antijurídica o contraria a derecho y actual o inminente, contra el agresor y esta repulsión no debe traspasar la medida necesaria para la defensa de los intereses jurídicamente protegidos.

2) ESTADO DE NECESIDAD

El estado de necesidad es el peligro actual o inmediato para bienes jurídicamente protegidos, que sólo puede evitarse mediante la violación de otro bien jurídico.

Según el Maestro Castellanos Tena, el estado de necesidad es una situación de peligro actual para los intereses protegidos por el derecho, en el cual no queda otra alternativa que la violación de los intereses de otro, jurídicamente protegidos.⁽³⁴⁴⁾

Refiriéndose al tema que nos ocupa, los Doctores Carranca y Trujillo y Carrancá y Rivas, mencionan que el delito se

(343) Código Penal para el Distrito Federal, México, Porrúa, 1991, p. 11.

(344) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 182.

comete en estado de necesidad cuando a consecuencia de un acontecimiento de orden natural o de orden humano, el agente se encuentra forzado a ejecutar la acción u omisión típicas para escapar el mismo o hacer escapar a otro de un peligro grave, inminente e inevitable de otro modo. El estado de necesidad se presenta como una situación individual jurídicamente reconocida, por la cual el que se encuentra en ella, se halla determinado, sin estar coartado absolutamente, a violar una norma penal en propia o ajena salvaguarda, y que tiene como efecto hacer impune o menos punible el delito, cuando la causa de aquella situación no puede atribuirse a la voluntad del agente. (345)

Como podemos darnos cuenta, el estado de necesidad es una situación de peligro actual de los intereses protegidos por el derecho, en el cual no queda otro remedio que la violación de los intereses de otro, jurídicamente protegidos; es entonces un caso de colisión de intereses.

Podemos decir entonces que el estado de necesidad está justificado, dentro de ciertos límites que consisten en el ataque contra bienes ajenos jurídicamente protegidos, a fin de salvar los propios de igual o de mayor valor. La justificación permite hablar de un derecho de necesidad.

El estado de necesidad se diferencia de la legítima defensa en que constituye en sí mismo una acción o ataque, mientras que la defensa es una reacción contra el ataque.

(345) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl derecho penal mexicano, parte general, p. 532.

Para Cuello Calón el estado de necesidad "es una situación de peligro actual o inmediato para bienes jurídicamente protegidos, que sólo puede ser evitada mediante la lesión de bienes, también jurídicamente protegidos, pertenecientes a otra persona". (346)

Según el autor de referencia, los requisitos que debe cubrir el estado de necesidad son:

a) Que exista amenaza de un mal o peligro grave, de un mal que amenace importantes bienes jurídicos, el mal que amenaza debe ser de igual o mayor gravedad que el causado para evitarlo, debe ser actual o inminente; b) el mal o peligro debe ser injusto, es decir, que la ley no obligue al sacrificado a someterse al mal o peligro que le amenaza; c) La imposibilidad de evitar el mal por otro medio que no sea el sacrificio del bien ajeno; y, d) que el necesitado no haya provocado intencionalmente el surgimiento del estado de necesidad. (347)

Según Franz Von Liszt, "El estado de necesidad es una situación de peligro actual de los intereses protegidos por el derecho, en que no queda otro remedio que la violación de intereses de otro, jurídicamente protegidos". (348)

(346) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 387.

(347) Idem.

(348) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 373.

Según lo anteriormente expuesto, podemos decir que para precisar la naturaleza jurídica del estado de necesidad es indispensable distinguir si los bienes en conflicto son de igual o de diferente valor. Si el sacrificado es de menor cantidad que el amenazado, se trata de una causa de justificación, por ejemplo el aborto terapéutico y el robo de famélico.

El Código Penal vigente, contempla el estado de necesidad en la fracción IV del artículo 15 y se refiere precisamente a 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.

3) CUMPLIMIENTO DE UN DEBER

Se dice que hay cumplimiento de un deber cuando alguien realiza una conducta ordenada por la norma.

Según Ranieri "hay cumplimiento de un deber, cuando alguien debe comportarse como se comporta, porque una norma jurídica o una orden obligatoria de la autoridad pública se lo impone, sea por razón de su oficio, sea por su situación subjetiva de subordinado".⁽³⁴⁹⁾

(349) RANIERI, Silvio .- Manual de derecho penal, parte general, T.I., Bogotá, Temis, 1975, p. 209.

Por su parte, Cuello Calón dice que el cumplimiento de un deber sólo es aplicable a los que se hallen investidos de funciones públicas, ya que esta eximente se refiere a deberes impuestos por la ley. (350)

Según el Doctor Porte Petit, la analogía entre el ejercicio de un derecho y el cumplimiento de un deber consiste, (351) en que los dos constituyen una causa de licitud, fundamentándose ambos en un interés preponderante, en tanto que las diferencias son: el cumplimiento de un deber es obligatorio, y el ejercicio de un derecho es facultativo; el incumplimiento de un deber constituye delito, el no ejercicio de un derecho no, en virtud de que es facultativo. (352)

Con respecto al tema que nos ocupa, el Código Penal de referencia, menciona en la fracción V del mismo artículo 15, como excluyente de responsabilidad: "...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;". (353)

(350) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 374.

(351) Dentro de estas hipótesis de derecho o deber, pueden comprenderse, como formas específicas, las lesiones y el homicidio cometidos en los deportes o como consecuencias de tratamientos médico-quirúrgicos y un tipo de lesiones inferidas con motivo del ejercicio del derecho de corregir, sólo -- que éstas últimas se reglamentan en forma especial.- CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 184.

(352) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 475.

(353) Código Penal para el Distrito Federal, México, Porrúa, 1991, p. 12.

Como podemos darnos cuenta, el cumplimiento de un deber consiste en comportarse de acuerdo a lo ordenado por una norma jurídica obligatoria o por la autoridad pública ya sea por la naturaleza del oficio que se tenga o por el carácter de su bordinado que se pueda tener.

4) EJERCICIO DE UN DERECHO

Según el Doctor Porte Petit, el ejercicio de un derecho consiste en el ejercicio de una facultad concedida a un sujeto por la norma permisiva o contra norma para la satisfacción de un interés más valioso, consiguientemente, que prepondera sobre el interés que es antagónico. (354)

Para Antolisei, "el ejercicio de un derecho posee eficacia eximente por la razón de que, si el ordenamiento jurídico ha atribuido a una persona una determinada facultad, quiere decir que ha establecido el predominio de su interés sobre los que se le contraponen". (355)

Por su parte, Cuello Calón menciona que el ejercicio de un derecho consiste en que la ley reconoce a ciertas personas el derecho de ejecutar hechos que son objetivamente delictivos. En tales casos los actos realizados no obstante su apariencia ilícita, son justos, lícitos ya que quien hace uso de

(354) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 461.

(355) ANTOLISEI, Francesco.- Manual de derecho penal, -- parte general, Trad. del italiano por Juan del Rosal y Angel Torio, Buenos Aires, Argentina, UTEHA, 1960, p. 207.

su derecho a nadie puede ofender, y por lo tanto no comete --ningún delito. (356)

Como se mencionó anteriormente, el ejercicio de un derecho consiste en hacer uso de la facultad concedida en la propia norma para satisfacer un interés predominante sobre los -- que se encuentran en conflicto.

5) OBEDIENCIA JERARQUICA

Según los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, la obediencia jerárquica es una causa que excluye la responsabilidad penal como inculpabilidad, y consiste en obedecer a un superior jerárquico legítimo, aún cuando su mandato constituya un delito, si se prueba que ésta circunstancia no se conocía por el acusado y si además no es notoria. (357)

Cuando nos referimos a un superior jerárquico legítimo, nos estamos refiriendo a una jerarquía impuesta por la ley para que ésta sea eficazmente obedecida.

Cuello Calón, refiriéndose al tema que nos ocupa, menciona que la conducta del subordinado que ejecuta el mandato legítimo se encuentra justificada por la orden del superior jerárquico siempre y cuando el subordinado obre conforme a los deberes que la ley le impone. (358)

(356) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 375.

(357) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 643.

(358) CUELLO CALON, Eugenio.- Op. cit. p. 381.

Para Cuello Calón, la obediencia jerárquica no es más -- que un caso particular de otra más amplia causa de justificación, que es la ejecución o cumplimiento de la ley. Si el subordinado desconociendo la ilicitud de la orden dada la ejecuta creyendo de buena fé en su licitud, no incurre en responsabilidad criminal ya que se encuentra en situación de error que excluye el dolo y la criminalidad de su conducta. (359)

Por su parte, Pavón Vasconcelos, dice que algunos autores colocan, como causa de justificación, a la obediencia jerárquica cuando la obligación del acatamiento del mandato, -- con independencia del conocimiento de su ilicitud, deriva de la propia ley. (360)

Según Cortés Ibarra, "el que obra en obediencia jerárquica tiene la convicción de la licitud de lo mandado por el superior". (361) Nos encontramos en un caso de error que ataca al elemento subjetivo.

La obediencia jerárquica la encontramos regulada en el artículo 15 fracción VII del mismo Código Penal y consiste en que es circunstancia excluyente de responsabilidad penal, el obedecer a un superior legítimo en el orden jerárquico, aún -- cuando su mandato constituya un delito, si esta circunstancia

(359) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 384.

(360) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 354.

(361) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 242.

no es notoria ni se prueba que el acusado la conocía. (362)

Como podemos darnos cuenta, la fracción VII del artículo 15 del Código de referencia, menciona que la obediencia jerárquica debe contar con los siguientes requisitos para poder -- constituir una causa de justificación:

Debe existir una relación jerárquica determinada por la ley donde no necesariamente el mandato debe referirse a las relaciones habituales entre el que manda y el que obedece, si no que puede rebasarlas; el mandato debe tener apariencia de licitud aunque sea ilícito; que la prueba no acredite que el sujeto conocía la ilicitud del mandato.

Estos requisitos implican, según los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, la no reprochabilidad de la ignorancia de que el hecho viola la ley, del alcance y significación antijurídicas del hecho que se realizó por mandato del superior jerárquico legítimo. (363)

De lo anteriormente expuesto se colige que la obediencia jerárquica consiste en realizar el mandato emitido por un superior jerárquico legítimo, es decir, que la relación jerárquica se encuentre determinada por la ley, dicho mandato debe tener apariencia de licitud y así debe ser entendido por el subordinado, debiendo probar éste que no conocía la ilicitud del acto.

(362) Código Penal para el Distrito Federal, p. 12.

(363) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, pp. 645-646.

6) IMPEDIMENTO LEGITIMO

Según el Doctor Porte Petit, hay impedimento legitimo -- cuando no se puede cumplir con un deber legal, por cumplir -- con otro deber de la misma naturaleza y de mayor entidad. (364)

Para Ricardo Abarca, el impedimento legal es una excepción a la obligación general de cumplir con la ley. (365)

La Suprema Corte de Justicia de la Nación menciona que -- "para que opere el impedimento legitimo, se necesita que el -- que no ejecuta aquello que la ley ordena, es porque se lo impide otra disposición superior o más apremiante que la misma ley; en otros términos: el que contraviene lo dispuesto por una ley penal porque no era posible otra conducta que la observada, no comete delito". (366)

Por su parte, Silvela dice que el impedimento legitimo -- consiste en no ejecutar aquello que la ley ordena, porque lo impide otra disposición superior y más apremiante que la ley misma, por lo que no se comete delito. Lo exime de responsabilidad la misma legitimidad que motivó su inacción. (367)

Los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, refiriéndose al tema que nos ocupa, mencionan que tampoco delin

(364) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 483.

(365) ABARCA, Ricardo.- El derecho penal en México, México, Porrúa, 1941, p. 323.

(366) Semanario Judicial de la Federación, LIII, p. 31, Segunda Parte, Sexta Epoca.

(367) Cit. pos.- CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 646.

que quien no practica el hecho que debiera haber ejecutado, - por un obstáculo que no estaba en su mano vencer, ya que es - precisamente éste el que lo exime de responsabilidad. (368)

Los problemas que se dan en la práctica de esta disposición legal consisten en determinar en cada caso, cuando una - causa que motiva la inacción es legítima o justa, cuando es - insuperable o incapaz de ser vencida por el esfuerzo de quien incurre en omisiones.

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir que el im - pedimento legítimo consiste en la no ejecución de aquello que la ley ordena porque lo impide otra disposición superior, --- prioritaria en relación con la ley. En otras palabras, no se puede cumplir con el deber legal por cumplir con otro deber - de la misma naturaleza pero de mayor entidad.

El impedimento legítimo se encuentra contemplado en la - fracción VIII del artículo 15 del Código Penal y consiste en que se considera como circunstancia excluyente de responsabilidad penal, el contravenir lo dispuesto en una ley penal dejando de hacer lo que manda, por un impedimento legítimo.

Esto opera cuando el sujeto teniendo la obligación de ejecutar un acto, se abstiene de obrar, colmándose en conse--- cuencia, un tipo penal, el comportamiento es siempre omisivo.

Con respecto al delito de defraudación fiscal, y en rela

(368) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 646.

ción a lo anteriormente expuesto, podemos decir que en el delito de referencia, sólo podrían operar como causas de justificación las contempladas en los puntos números 2) y 4), referentes al estado de necesidad y ejercicio de un derecho, respectivamente.

El estado de necesidad se daría en el caso de que un contribuyente "X" sólo contara con la cantidad de dinero a pagar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por concepto de impuestos, sin embargo, en ese momento enferma gravemente uno de sus menores hijos, por lo que aquél, hace uso del dinero - que correspondía pagar por concepto de impuestos a la Secretaría de referencia, a fin de poder salvar la vida del menor -- que en todo caso representa un bien jurídicamente protegido - de mayor valor que el cumplimiento de la obligación fiscal de enterar el impuesto.

Asimismo, consideramos que el ejercicio de un derecho se daría en el caso de que ahora con el nuevo sistema de pago de impuestos en los bancos, un contribuyente haciendo uso del derecho que otorga el artículo 75 fracción VI del Código Fiscal de la Federación relativo al descuento del 20% en multas en el caso de que éstas se paguen dentro del mes siguiente a la fecha en que se notifique al infractor la resolución por la cual se le imponga la sanción, sólo entera la parte proporcional que le corresponde, según el artículo de referencia, y no obstante lo anterior la Secretaría de Hacienda le requiere el importe total por haber enterado sólo parte de éste, el contribuyente no cae en el supuesto del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, ya que existe el ejercicio de un derecho como causa de justificación.

g. CULPABILIDAD

Una conducta será delictuosa no sólo cuando sea típica - y antijurídica sino además culpable. Se considera que la conducta es culpable cuando a causa de las relaciones psíquicas existentes entre ella y su autor, debe serle jurídicamente reprobada.

Según Jiménez de Asúa, la culpabilidad puede definirse - como el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica. (369)

Por su parte, el Doctor Porte Petit, define la culpabilidad como el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto - con el resultado de su acto. La culpabilidad no es más que el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con su acto. (370)

Para Mezger, "la culpabilidad es el conjunto de los presupuestos que fundamentan el reproche personal al autor por - el hecho punible que ha cometido". (371)

Según los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, "la culpabilidad es la concreta capacidad de imputación legal, declarable jurisdiccionalmente, por no haber motivo le

(369) JIMENEZ DE ASUA, Luis.- Principios de derecho penal, la ley y el delito, p. 444.

(370) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 49.

(371) MEZGER, Edmund.- Derecho penal, parte general. -- Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, 1958, p. 189.

gal de exclusión con relación al hecho de que se trate."⁽³⁷²⁾

Se dice que la imputabilidad y la culpabilidad integran la responsabilidad penal, es decir, la declaración jurisdiccional de ser una persona imputable y a la vez culpable por una acción determinada y como consecuencia, sujeto de una -- cierta pena.

El fundamento de la culpabilidad se encuentra en las condiciones en que determinada conducta es producida una vez que se llena el tipo legal, estas condiciones deberán probar que el hecho mismo es atribuible al sujeto, fué querido por éste y por lo tanto, amerita un juicio de reproche.

Cuello Calón define la culpabilidad "como el juicio de reprobación por la ejecución de un hecho contrario a lo mandado por la ley."⁽³⁷³⁾

El reproche contenido en la culpabilidad como elemento del delito, recae sólo sobre la relación de causalidad - psíquica existente entre el agente y el hecho en cuestión, el juicio de culpabilidad recae sobre el acto aislado.

Según los especialistas en la materia, la culpabilidad - está ligada a la antijuridicidad, ya que sin una conducta antijurídica no hay culpabilidad, aquella es condición previa - para la existencia de ésta.

(372) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 431.

(373) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 404.

Por su parte, Ignacio Villalobos menciona que "la culpabilidad, genéricamente, consiste en el desprecio del sujeto - por el orden jurídico y por los mandatos y prohibiciones que tienden a constituirlo y conservarlo, desprecio que se manifiesta por franca oposición en el dolo, o indirectamente por indolencia y desatención nacidas del desinterés o subestimación del mal ajeno frente a los propios deseos, en la culpa". (374)

Como podemos darnos cuenta, en sentido amplio, la culpabilidad es el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica, comprendiendo por ello a la imputabilidad, mientras que en sentido estricto, la culpabilidad es reprochabilidad, calidad específica de desvalor que convierte el acto de voluntad en acto culpable.

La formas de culpabilidad son el dolo, la culpa y la preterintención, veamos en que consiste cada una de ellas.

1) DOLO

En el dolo, el agente conociendo la significación de su conducta, procede a realizarla, esto se encuentra contemplado en el párrafo primero del Artículo 9o. del Código Penal para el D.F., que a la letra dice: "...Obra intencionalmente el --

(374) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 282.

que, conociendo las circunstancias del hecho típico, quiera o acepte el resultado prohibido por la ley".(375)

Según Bataglini, el dolo "consiste en la conciencia (conocimiento) y en la voluntad del agente de ocasionar con la propia acción u omisión, el evento dañoso y peligroso considerado en la ley penal".(376)

De Marisco, define el dolo como "la voluntad no coartada de realizar un hecho comisivo u omisivo que la ley estima delictuoso, con la previsión del evento derivado de la propia acción u omisión y la intención de producirlo".(377)

Por su parte, Carnelutti, menciona que el dolo es "la voluntad dirigida al evento contrario al evento mandado".(378)

Según el Maestro Pisa, el dolo es "la intención más o menos perfecta de hacer un acto que se conoce contrario a la ley".(379)

Carmignani, dice que el dolo "es el acto de intención -- más o menos perfecta, dirigido a infringir la ley, manifestada en signos exteriores".(380)

(375) Código Penal para el Distrito Federal, México, Porrúa, 1991, p. 9.

(376) Cit. pos.- PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal mexicano, p. 369.

(377) Cit. pos.- PAVON VASCONCELOS, Francisco, Op. cit. p. 369.

(378) Cit. pos.- PAVON VASCONCELOS, Francisco, Op. cit. p. 367.

(379) Cit. pos.- PAVON VASCONCELOS, Francisco, Op. cit. p. 366.

(380) Cit. pos.- PAVON VASCONCELOS, Francisco, Op. cit. p. 367.

Este último autor, identificó dolo e intención, haciendo consistir ésta en la dirección de la voluntad a un fin remoto y al respecto dice:

"La intención dicese perfecta cuando la voluntad está - plenamente iluminada por la inteligencia o por la violencia - de las pasiones. También llámase directa cuando la voluntad - tiende a un fin necesario; indirecta, cuando tiende a un fin - meramente posible". (381)

Para Mezger, actúa dolosamente "el que conoce las cir--cunstancias de hecho y la significación de su acción y ha admitido en su voluntad el resultado". (382)

Según Cuello Calón, el dolo se identifica con la volun--tad intencional y puede definirse como "la voluntad conscien--te dirigida a la ejecución de un hecho que la ley prevé como delito". (383)

En el dolo además del elemento volitivo que se concreta en la voluntad de ejecutar el hecho, concurre un elemento intelectual anterior a aquél mismo que se encuentra constituido por la representación o conocimiento del hecho.

(381) Cit. pos.- PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual - de derecho penal mexicano, p. 366.

(382) Cit. pos.- PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Op. cit., p. 369.

(383) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte gene--ral, p. 445.

Según lo anteriormente expuesto, podemos decir que los elementos del dolo se encuentran constituidos por la representación o conocimiento del hecho y por la volición. El primero comprende el conocimiento de los elementos objetivos integrantes del hecho delictuoso, es decir, el conocimiento de la significación antijurídica del hecho. Para ello basta que su conciencia le advierta que está ejecutando algo que está prohibido, es decir, el conocimiento del efecto que causará o podrá causar en el mundo exterior, la acción u omisión del agente. El último se refiere a que además de ser previsto, es necesario que sea querido por el agente y constituya el fin al que la acción tiende.

El agente debe prever que su acto lesionará o pondrá en peligro un bien jurídico.

El dolo se divide en dolo directo e indirecto o eventual. Se dice que hay dolo directo cuando el agente ha previsto como seguro y ha querido directamente el resultado de su acción u omisión o los resultados ligados a ella de modo necesario, en este caso el resultado corresponde a la intención del agente.

El dolo es indirecto o eventual cuando el agente se representa como posible un resultado dañoso y no obstante tal representación, no renuncia a la ejecución del hecho, aceptando sus consecuencias, por lo que en esta clase de dolo podemos encontrar la previsión de un resultado que no se quiere directamente y que sin embargo, se acepta.

El dolo eventual marca la frontera, entre el dolo y la culpa, más allá del dolo eventual está la intención directa,

al otro lado, la culpa consciente.

En el dolo eventual el agente acepta el resultado típico cuya producción aparece como posible, en la culpa consciente obra con la esperanza, o mejor dicho, confía en que el resultado no llegará a producirse.

2) CULPA

La doctrina define la culpa como un olvido de las precauciones indispensables exigidas por el Estado para la vida gregaria. En la culpa consciente o con previsión, se ejecuta el acto con la esperanza de que no ocurrirá el resultado; en la inconsciente o sin previsión, no se prevee un resultado previsible; existe también descuido por los intereses de los demás.

Según Cuello Calón, existe culpa "cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso, previsible y penado por la ley. Esta se identifica con la imprudencia o negligencia". (384)

Para que pueda existir la culpa, es necesario que haya y

(384) La imprudencia supone una actividad positiva, se refiere al obrar irreflexivamente, sin precaución ni cautela. Negligencia equivale a descuido y se refiere a la omisión de la atención y diligencia debidas, pero ambas presentan el carácter común de falta de previsión debida. CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 444.

na acción u omisión consciente y voluntaria pero no intencional; que el agente ejecute el acto inicial sin tomar las debidas precauciones para evitar los resultados perjudiciales; el resultado dañoso debe ser previsible para el agente y debe -- constituir un hecho que objetivamente integre una figura legal de infracción, un hecho penado por la ley; entre el acto inicial y el resultado dañoso debe existir relación causa efecto. Esta relación debe ser directa e inmediata, de tal forma que entre el hecho y el resultado no exista solución de -- continuidad.

Según Cuello Calón, la culpa consiste en obrar sin la diligencia debida causando con esto un resultado dañoso, previsible y penado por la ley. (385)

Para Mezger, la culpa es la infracción de un deber de -- cuidado que personalmente incumbe pudiendo preverse la aparición del resultado. (386)

Los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, mencionan que "la culpa es la no previsión de lo previsible y evitable, que causa un daño antijurídico y penalmente tipificado. La culpa constituye el límite mismo de la culpabilidad". (387)

(385) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 406.

(386) NEZGER, Edmund.- Tratado de derecho penal, Revista de derecho privado, Madrid, 1935, p. 450.

(387) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 457.

Por su parte, Ignacio Villalobos menciona que "la culpa es una forma de pensar y de querer guiada por el sujeto, que hace a éste responsable de su conducta y de los resultados -- de la misma". (388)

De lo anteriormente expuesto se colige que una persona - tiene culpa cuando obra de tal manera que, por su negligencia, su imprudencia, su falta de atención, de reflexión, de pericia, de precauciones o de cuidados necesarios, se produce una situación de antijuridicidad típica no querida directamente ni consentida por su voluntad, pero que el agente previó o pudo prever y cuya realización era evitable por él mismo.

Por último, el Código Penal vigente se refiere a la culpa en el párrafo segundo del artículo 9º y dice que obra imprudencialmente el que realiza el hecho típico incumpliendo - un deber de cuidado, que las circunstancias y condiciones personales le imponen. (389)

3) PRETERINTENCION

Según Angel Reyes Navarro, el delito preterintencional - se configura "cuando el daño causado es mayor de aquel que tenía intención de causar el agente ... cuando el resultado, ha

(388) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 282.

(389) Código Penal para el Distrito Federal, México, Porrúa, 1991, p. 9.

sobrepasado la intención del autor". (390)

Por su parte, Enrique Cury, dice que "obra preterintencionalmente quien en ocasión de ejecutar dolosamente una acción típica, causa culposamente un resultado típico más grave". (391)

Pavón Vasconcelos, refiriéndose al tema que nos ocupa, - menciona que obra preterintencionalmente el que produce un daño mayor al querido o aceptado, si se causó imprudencialmente. (392)

La preterintención se da cuando la acción u omisión originan un resultado más grave que el querido por el agente. El agente ni quiere el resultado más grave ni previamente lo acepta.

Según Cuello Calón, para que exista la preterintención - es necesario que la agravación de la lesión jurídica tenga lugar sobre los mismos bienes jurídicos o sobre los bienes del mismo género que los lesionados por el acto inicial; es necesario también que el resultado no querido no constituya una - específica figura del delito distinta de la que el agente se propuso realizar. (393)

(390) REYES NAVARRO, Angel.- La preterintencionalidad, - México, Jus, 1949, p. 100.

(391) CURY, Enrique.- Orientación para el estudio de la Teoría del Delito, Universidad Católica de Chile, 1979, cit. pos. PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Derecho penal, parte general, p. 423.

(392) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Op. cit. p. 431.

(393) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 460.

Según este último autor, la preterintención requiere que el resultado más grave no querido, sea previsible.

Por su parte, el Código Penal vigente menciona en el último párrafo del artículo 9º, que obra preterintencionalmente el que cause un resultado típico mayor al querido o aceptado, si aquel se produce por imprudencia.⁽³⁹⁴⁾

Como podemos darnos cuenta, la preterintención consiste en que el daño causado es mayor que el que pretendía causar el agente, es decir, el resultado es mayor al que el autor tenía intención de causar.

El delito de defraudación fiscal es un delito eminentemente doloso, ya que requiere un especial estado anímico, la conducta requiere un acto de conocimiento y uno de voluntad, por lo que se considera un delito típicamente intencional.

h. INCULPABILIDAD

La inculpabilidad es la ausencia de culpabilidad, aquella consiste en la absolución del sujeto en el juicio de reproche.⁽³⁹⁵⁾

(394) Código Penal para el Distrito Federal, p. 9.

(395) JINENEZ DE ASUA, Luis.- Principios de derecho penal, la ley y el delito, p. 418.

Según Cortés Ibarra, las causas eliminatorias de la culpabilidad atacan directamente el contenido subjetivo del delito dejándolo insubsistente. El inculpable obra conscientemente, pero sin intención dañada. (396)

Por su parte, el Maestro Castellanos Tena, coincide con Jiménez de Asúa y menciona que la inculpabilidad consiste "en la absolución del sujeto del juicio de reproche". (397)

De lo anterior podemos deducir que la inculpabilidad se presenta cuando una persona actúa en forma aparentemente delictuosa, pero no se le puede reprochar su conducta por existir una causa de inculpabilidad que se refiere a la ausencia de conocimiento o voluntad en la realización de la conducta, como en el error esencial de hecho y, en términos generales, la coacción sobre la voluntad.

Es obvio que la inculpabilidad opera al hallarse ausentes los elementos esenciales de la culpabilidad como son: el conocimiento y la voluntad. La culpabilidad como aspecto subjetivo del hecho presupone ya una valoración de antijuridicidad de la conducta típica.

Las causas de inculpabilidad son el error esencial de hecho que ataca el elemento intelectual, la coacción sobre la voluntad que afecta el elemento volitivo y el temor fundado.

(396) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 234.

(397) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 253.

1) ERROR ESENCIAL DE HECHO

Según Vannini, el error esencial es aquel 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. (398)

El Maestro Castellanos Tena dice que en el error esencial el sujeto actúa antijurídicamente creyendo actuar jurídicamente, es decir, hay desconocimiento de la antijuridicidad de su conducta y por ello, constituye el aspecto negativo del elemento intelectual del dolo. (399)

Por su parte, Jiménez de Asúa menciona que el error supone una idea falsa, una representación errónea de un objeto -- cierto; es un estado positivo, en el error hay un conocimiento falso. (400)

Para los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, el error no es más que el falso o equivocado conocimiento acerca de algo. Su consecuencia en relación con el elemento intelectual del dolo es la falta de previsión del resultado, por lo que el error viene a ser como lo inverso al dolo, ya que cuando éste es decisivo, esencial o inculpable no existe el dolo. (401)

(398) Cit. pos. CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 255.

(399) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Op. cit. p. 256.

(400) JIMENEZ DE ASUA, Luis.- Principios de derecho penal, la ley y el delito, p. 389.

(401) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 451.

Como podemos darnos cuenta, el error es esencial cuando recae sobre uno de los elementos sin cuya concurrencia no habría tipicidad. También es esencial el error que recae sobre alguno de los elementos integrantes del núcleo de una excluyente de responsabilidad o sobre una circunstancia calificativa que constituye elemento integrante del tipo delictivo.

Según Sebastián Soler, aunque el error sea imputable culposamente, si es esencial y decisivo, destruye el dolo. (402)

Para Ignacio Villalobos, el error significa que se tiene una idea falsa respecto de alguno o algunos de los datos que debían integrar el conocimiento básico del dolo. (403)

Según este último autor, todo error inculparable o invencible, sobre los elementos esenciales que integran la antijuridicidad de un acto elimina la culpabilidad, ya que en tales condiciones se obra sin malicia, sin oposición de la voluntad individual o la voluntad del estado y sin el asentimiento de ejecutar algo a que no se tenga derecho. (404)

Por su parte, Cortés Ibarra menciona que el error supone un conocimiento o noción equivocada de una cosa o materia. (405)

(402) Cit. pos. CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 451.

(403) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 423.

(404) Idem.

(405) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 238.

El error esencial recae sobre los elementos constitutivos del tipo penal, impide que el autor comprenda la naturaleza criminosa de su acto.

El error esencial sólo elimina la culpabilidad operando como eximente de responsabilidad, cuando es invencible, es decir, cuando humanamente y dadas las circunstancias del caso concreto, el sujeto no estaba en posibilidad de superarlo.

Según el Doctor Porte Petit, el error esencial de hecho para tener efectos eximentes debe ser invencible, de lo contrario, deja subsistente la culpa. (406)

Para Antolisei, el error esencial de hecho es el que recae sobre uno o más de los elementos que se requieren para la existencia del delito. (407)

Por su parte, Cortés Ibarra menciona que el error de hecho consiste en el conocimiento falso o desconocimiento que recae sobre circunstancias del hecho tipificado. (408)

(406) PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, p. 347.

(407) ANTOLISEI, Francesco.- Manual de derecho penal, -- parte general, p. 211.

(408) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 238.

Según los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, el error de hecho excluye el dolo y la acción incriminable por ausencia de voluntariedad, sólo cuando es sobre circunstancias determinantes del resultado. (409)

2) TEMOR FUNDADO

Según los Doctores de referencia, temor viene de timor, que significa "temor o espanto, pasión del ánimo que hace --- huír o rehusar las cosas que se consideran dañosas o peligrosas". (410)

El temor representa un estado pasivo del sujeto, un padecer, una emoción, una perturbación o efecto desordenado del ánimo, al igual que el miedo, el temor se produce por la representación de un daño que amenaza real o imaginariamente y ocasiona una perturbación psíquica capaz de alterar la normalidad anímica.

El temor requiere la acción presente de la amenaza, real o imaginaria; no es concebible en abstracto, este acusa la nota de transitoriedad, porque deriva de una amenaza real o imaginaria, que es su causa directa y obedece a una causa externa.

Cortés Ibarra coincide con la definición de temor fundado, proporcionada por los Doctores referidos y menciona que -

(409) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 451.

(410) Ibid. p. 499.

como pasión que es el temor, representa un estado pasivo del sujeto, un padecer, una emoción, perturbación o efecto desordenado del ánimo. (411)

El temor denota transitoriedad porque deriva de una amenaza concreta, real o imaginaria que es su causa directa, el temor obedece a una causa externa.

Por su parte, la Suprema Corte menciona, que al temor -- fundado también se le llama vis compulsiva, y "consiste en la amenaza de un mal grave e inminente que realmente es lo que viene a diferenciarlo del miedo grave, porque en éste puede fingirse el mal en la imaginación y por otra parte, en este caso de ser real la amenaza, se asemeja al temor fundado, pero se diferencia en que en éste el agente del delito, actúa impulsado por una fuerza exterior e irresistible, lo que no sucede en el miedo grave". (412)

El temor fundado e irresistible, según la Suprema Corte no existe únicamente cuando el agente del delito es violentado por otro, sino que éste lo obligue a cometerlo con la amenaza de causarle un mal grave o inminente en caso de no hacerlo. (413)

(411) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 248.

(412) Suprema Corte de Justicia.- Amparo Directo 167/89.- Penal, Ramón Durán Lara, 11 de julio de 1969.- Por Unanimidad Ponente, Angel Suárez Torres.- Cit. pos. CORTES IBARRA, Miguel Angel, op. cit. p. 245.

(413) Idem.

3) COACCION O VIOLENCIA MORAL

Según Cuello Calón, la violencia moral o coacción, "representa la coerción que un mal grave e inminente ejerce sobre el espíritu humano violentando sus determinaciones (vis compulsiva)". (414)

Para Mezger, en la vis compulsiva o coacción, la aplicación de la fuerza no obliga al coaccionado directamente, sino que lo determina, actuando sobre su voluntad, a realizar una conducta determinada. (415)

Por último, Cortés Ibarra menciona que la coacción moral consiste en que "el sujeto supeditado al influjo de la coacción elige la ejecución del acto típico y antijurídico; pero esta elección no es producto de su libertad, de su espontánea capacidad de obrar; es una decisión fundada en la viciada voluntad. La actitud subjetiva es de no querer ni aceptar, la acción lesiva...". (416)

Como se mencionó anteriormente, para que un sujeto sea culpable, precisa en su conducta la intervención del conocimiento y de la voluntad, por lo tanto, la inculpabilidad debe

(414) En la actualidad, doctrinalmente la violencia moral queda casi reducida al miedo o temor de un mal grave cuando el hecho no reñe las condiciones que integran la legítima defensa o el estado de necesidad.- CUELLO CALON, Eugenio.- De recho penal, parte general, p. 526.

(415) MEZGER, Edmund.- Derecho penal, parte general, Op. cit. p. 108.

(416) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 243.

referirse a esos dos elementos: intelectual y volitivo.

Tomando en cuenta que en el error esencial el sujeto actúa anti jurídicamente creyendo actuar jurídicamente, es decir, hay desconocimiento de la anti juridicidad de su conducta y por ello constituye, el aspecto negativo del elemento intelectual del dolo, consideramos que éste puede darse en el delito que constituye nuestro objeto de estudio, ya que con las recientes reformas fiscales, algunos contribuyentes en especial comerciantes, se encontraban confundidos por la forma de presentar sus declaraciones, de tal manera que las presentaban de acuerdo a su propia interpretación de la ley, creyendo que estaban actuando conforme a derecho, sin embargo, con las auditorías se les determinaron créditos fiscales con cantidades que ellos jamás imaginaron, no obstante el haber presentado sus declaraciones periódicamente en los plazos establecidos por la ley, por lo que consideramos que el error esencial de hecho sí operaría en el delito de defraudación fiscal, mientras que la coacción sobre la voluntad sería muy remoto que se diera, ya que es poco probable que alguien esté interesado en que el contribuyente "X" cumpla o no con sus obligaciones fiscales.

Por lo que respecta al temor fundado, pensamos que es muy remoto que se dé en el delito de referencia.

2. NO ESENCIALES

a. LA PUNIBILIDAD

Según Ignacio Villalobos, "la punibilidad como merecimiento, como responsabilidad o como derecho correspondiente al Estado, se engendra por la antijuridicidad y la culpabilidad vá implícita a éstas como su consecuencia".⁽⁴¹⁷⁾

Para Cuello Calón, la punibilidad es uno de los caracteres más destacados del delito, y viene siendo un elemento de la tipicidad, ya que al estar la acción conminada con una pena, constituye un elemento del tipo delictivo.⁽⁴¹⁸⁾

Los doctores Carrancá y Rivas y Carrancá y Trujillo, -- mencionan que la acción típica, antijurídica y culpable para ser inculpaible tiene que estar conminada con la amenaza de una pena, es decir, ésta debe ser la consecuencia legal necesaria de aquella.⁽⁴¹⁹⁾

Según Cortés Ibarra, la punibilidad "es la amenaza que el estado hace, de aplicar una pena al autor del ilícito penal".⁽⁴²⁰⁾

(417) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, México, Porrúa, 1975, p. 214.

(418) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 600.

(419) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, --- Raúl.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 649.

(420) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 249.

Según lo anteriormente expuesto, podemos decir que la punibilidad consiste en el merecimiento de una pena en función a la realización de cierta conducta. Un comportamiento es punible cuando se hace acreedor a la pena; tal merecimiento acarrea la conminación legal de aplicación de esa sanción.

También se utiliza la palabra punibilidad para significar la imposición concreta de la pena a quien ha sido declarado culpable de la comisión de un delito. Es punible una conducta cuando por su naturaleza amerita ser penada; se engendra entonces una amenaza estatal para los infractores de ciertas normas jurídicas.

En resumen, la punibilidad es: 1) merecimiento de penas; 2) amenaza estatal de imposición de sanciones si se llenan los presupuestos legales; y 3) aplicación fáctica de las penas señaladas en la ley.

En el delito de defraudación fiscal, la punibilidad se encuentra contemplada en el segundo y tercer párrafos del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dicen:

"... El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a 6 años si el monto de lo defraudado, no excede de \$30'000,000.00; cuando exceda, la pena será de 3 a 9 años de prisión. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de 3 meses a 6 años de prisión..." (421)

(421) Código Fiscal de la Federación, México, S.H.C.P., 135.

b. AUSENCIA DE PUNIBILIDAD O EXCUSAS ABSOLUTORIAS

Las excusas absolutorias constituyen el aspecto negativo de la punibilidad y se definen como aquellas causas que - dejando subsistente el carácter delictivo de la conducta o - hecho, impiden la aplicación de la pena. El Estado no sanciona determinadas conductas por razones de justicia o de equidad, de acuerdo con una prudente política criminal. En presencia de una excusa absolutoria, los elementos esenciales - del delito (conducta o hecho, tipicidad, antijuridicidad y - culpabilidad), permanecen inalterables; sólo se excluye la - posibilidad de punición.

En las excusas absolutorias, falta sólo la punibilidad de la acción.

Según los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, las excusas absolutorias "son causas que dejan subsistir el carácter delictivo de la acción, causas personales -- que excluyen sólo la pena, pues por las circunstancias que - concurren en la persona del autor, el Estado no establece -- contra tales hechos sanción penal alguna". (422)

Para Kohler, las excusas absolutorias "son circunstancias en las que, a pesar de subsistir la antijuridicidad y - la culpabilidad, queda excluida desde el primer momento la - posibilidad de imponer la pena al autor". (423)

(422) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 651.

(423) Cit. pos. CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl, Op. cit. p. 651.

Según los Doctores de referencia, las excusas absolutorias que se encuentran en el Código Penal, tienen muchas de ellas cabida en la no exigibilidad de otra conducta, por lo que podrían constituir causas legales de inculpabilidad y no de impunidad, pero no por ello deja de establecerse la impunidad para esos tipos de conducta.

Por su parte, Ignacio Villalobos menciona que la ausencia de punibilidad o excusas absolutorias, son caracteres o circunstancias de diversos hechos, por los cuales, no obstante que existe y está plenamente integrado el delito, la ley no impone sanción por razones particulares de justicia o de conveniencia contra las cuales no puede ir la pena, aún cuando no se admita que justicia y utilidad son ratio escendi, - su fundamento y su fin. ⁽⁴²⁴⁾

Por otro lado, Jiménez de Asúa menciona que "son causas de impunidad o excusas absolutorias, las que hacen que un acto típico, antijurídico, imputable a un autor y culpable, no se asocie pena alguna, por razones de utilidad pública". ⁽⁴²⁵⁾

Cortés Ibarra, refiriéndose al tema que nos ocupa, menciona que "las excusas absolutorias son causas que fundadas en necesidades sociales eliminan la punibilidad y consecuen-

(424) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 426.

(425) JIMENEZ DE ASUA, Luis.- Tratado de derecho penal, Buenos Aires, Losada, 1964, p. 433.

temente, al delito mismo, excluyendo la incriminación de la conducta, etc. En todos estos casos se presume que el acto no revela sería peligrosidad como para hacerse merecedor de la pena". (426)

De lo anterior se colige que las excusas absolutorias son causas que excluyen la pena dejando subsistir el carácter delictivo de la acción, ya que por circunstancias que concurren en la persona del autor, el Estado no establece contra tales hechos sanción penal alguna.

Algunas especies de excusas absolutorias son: 1) Excusa en razón de mínima temibilidad, la razón de esta excusa, migma que se encuentra en el artículo 375 del Código Penal Vigente, debe buscarse en que la restitución espontánea de una muestra objetiva del arrepentimiento y de la mínima temibilidad del agente; 2) Excusa en razón de la maternidad consciente, ésta se encuentra establecida en el artículo 333 del Código de referencia, y establece la impunidad en caso de aborto causado sólo por imprudencia de la mujer, o cuando el embarazo sea resultado de una violación.

Otras excusas por inexibilidad se encuentran contempladas en los artículos 280 fracción II, 151 y 247 fracción IV del mismo Código Penal; el primero alude a la exención de pena a determinados parientes de un homicida, si ocultan, destruyen, o sin la debida licencia sepultan el cadáver del occiso; el segundo, excusa a ciertos familiares de un deteni

(426) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 242.

do, procesado o condenado cuando favorezcan su evasión excepto si proporcionan la fuga mediante la violencia en las personas o fuerza en las cosas; el último artículo, se refiere a la falsa declaración de un encausado.

Con respecto al delito que constituye nuestro objeto de estudio, consideramos que no se dá ninguna de las excusas absolutorias mencionadas anteriormente.

c. CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD

Las condiciones objetivas de punibilidad son requisitos de carácter legal excepcional que exige la ley como indispensables para la efectiva aplicación de la pena. Si dichos requisitos están contenidos en la descripción legal formarán parte del tipo y su ausencia representa unatipicidad. Si no las incluye el precepto legal serán requisitos ocasionales y accesorios. (427)

Según Ernesto Beling, las condiciones objetivas de punibilidad son ciertas circunstancias exigidas por la ley penal para la imposición de la pena, que no pertenecen al tipo del delito, que no condicionan la antijuridicidad y que no tienen carácter de culpabilidad. (428)

(427) HERNANDEZ ESPARZA, Abdón.- Delito de defraudación fiscal, (Estudio dogmático), México, Ediciones Botas, 1962, p. 122.

(428) Cit. pos. JIMENEZ DE ASUA, Luis.- Principios de derecho penal, la ley y el delito, p. 418.

Para Lehrbuch de Liszt-Schmidt, las condiciones objetivas de punibilidad son "las circunstancias exteriores que nada tienen que ver con la acción delictiva, pero a cuya presencia se condiciona la aplicabilidad de la sanción". (429)

Según Mezger, las condiciones objetivas de punibilidad de la acción, son ajenas a la misma en su aspecto causal físico y pueden ser consideradas como anexos al tipo. (430)

Por su parte, Cortés Ibarra define las condiciones objetivas de punibilidad como "las circunstancias especiales, ajenas a la voluntad del autor, que son indispensables para hacer efectiva la punibilidad". (431)

Ignacio Villalobos refiriéndose al tema que nos ocupa - menciona que las condiciones objetivas de punibilidad. "son condiciones, hechos o circunstancias que yacen fuera del tipo, que no condicionan la antijuridicidad ni son captadas -- por la culpabilidad". (432)

Según este último autor, las condiciones objetivas de punibilidad se clasifican en dos grupos: las que en realidad son necesarias para hacer efectiva la punibilidad ya existen te, y aquellas que forman parte de la descripción objetiva -

(429) Cit. pos. JIMENEZ DE ASUA, Luis.- Principios de - derecho penal, la ley y el delito, p. 418.

(430) Cit. pos. CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 424.

(431) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 250.

(432) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, p. 215.

de lo ilícito y por tanto, quedan ya incluidas en la tipicidad.

Como podemos darnos cuenta, las condiciones objetivas de punibilidad, son las condiciones especiales que la ley establece para que la pena se aplique a un acto ya punible.

En el delito de defraudación fiscal, es requisito de procedibilidad de la acción penal, la querrela del ofendido que en este caso sería el Estado, misma que entraña condición de punibilidad.

En base a lo anteriormente expuesto, podemos decir que el delito de referencia si entraña condiciones objetivas de punibilidad ya que necesariamente tiene que haber querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos de la Fracc. I del artículo 92 del propio Código Fiscal de la Federación, a fin de poder proceder penalmente en dicho delito.

d. AUSENCIA DE CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD

Se dice que hay ausencia de condiciones objetivas de punibilidad cuando la ley no establece condiciones especiales para que la pena se aplique a un delito determinado.

G. ITER CRIMINIS O CAMINO DEL DELITO

El delito se desplaza a lo largo del tiempo, desde que apunta como idea o tentación en la mente, hasta su terminación; recorre un sendero o ruta desde su iniciación hasta su total agotamiento. A este proceso se le llama iter criminis, o camino del crimen.

Según los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, "el iter criminis es el camino que recorre el delincuente para dar vida al delito". (433)

El iter criminis consta de dos fases, la fase interna - que a su vez se divide en idea criminosa o ideación, deliberación y resolución y la fase externa que se conforma por la manifestación, la preparación y la ejecución que puede ser - mera tentativa o consumación del delito.

1. FASE INTERNA

El delito nace como idea en la mente del hombre, apareciendo externamente, después de un proceso interior, más o - menos prolongado. A la trayectoria desplazada por el delito desde su iniciación hasta que se encuentra a punto de exteriorizarse, se le llama fase interna.

(433) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 661.

Según Pavón Vasconcelos, el delito se encuentra en su fase interna cuando aún no ha sido exteriorizado; no ha salido de la mente del autor. (434)

Los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, -- mencionan que el delito se engendra en la conciencia del sujeto mismo que se representa un objeto ilícito, delibera sobre la posibilidad de su logro, inervado por sus motivos, y resuelve por fin, realizarlo. El delito permanece en la mente del sujeto y no lo revela al exterior. En esta fase no -- hay incriminación posible, pues no hay acción criminosa. (435)

En la vida del delito concurren una actividad mental y una muscular. La primera pertenece a la fase interna en la cual se incluye la idea criminosa formada por el motivo, la deliberación y la resolución.

a. IDEA CRIMINOSA O IDEACION

Según Fernando Castellanos Tena, esta fase inicia cuando en la mente humana aparece la tentación de delinquir, que puede ser acogida o desairada por el sujeto. Si el agente le dá albergue, permanece como idea fija en su mente y de ahí -- puede surgir la deliberación. (436)

(434) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal mexicano, p. 425.

(435) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 661.

(436) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 276.

Por su parte Cortés Ibarra menciona que en esta etapa, el sujeto se representa mentalmente la realización criminal surge en éste la idea delictiva. (437)

Según Pavón Vasconcelos, la ideación se produce al surgir en la mente del sujeto la idea de cometer un delito. Puede suceder que ésta sea rechazada en forma definitiva o bien suprimida en principio, surja nuevamente, iniciándose la llamada deliberación. (438)

Por último, Osorio y Nieto dice que la ideación se conforma cuando el activo concibe en su mente la comisión de un ilícito penal. (439)

b. DELIBERACION

Consiste en la meditación sobre la idea criminosa, en una ponderación entre el pro y el contra. Si la idea resulta rechazada, es anulada en la mente misma, pero puede ocurrir que prospere. En la deliberación hay una lucha entre la idea criminosa y las fuerzas morales, religiosas y sociales inhibitorias.

(437) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 257.

(438) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal mexicano, p. 425.

(439) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, p. 77.

Según Cortés Ibarra, la deliberación se caracteriza por el sostenimiento de una idea interna entre la idea malvada y los factores de solidaridad social que la rechazan. (440)

Pavón Vasconcelos menciona que la deliberación "es el proceso psíquico de lucha entre la idea criminosa y aquellos factores de carácter moral o utilitario que pugnan contra ella". (441)

Según Osorio y Nieto, la deliberación se refiere a la valoración, a la meditación entre la realización o abstención del hecho delictuoso. (442)

c. RESOLUCION

A esta etapa corresponde la intención y voluntad de delinquir. El sujeto después de pensar lo que va a hacer, decide llevar a la práctica su deseo de cometer el delito; pero su voluntad aunque firme, no ha salido al exterior, sólo existe como propósito en la mente.

La resolución, según Cortés Ibarra, es el triunfo de -

(440) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 257.

(441) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal mexicano, p. 425.

(442) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, p. 77.

la idea criminal sobre los factores de convivencia social -- que se oponían. (443)

Según Pavón Vasconcelos, la resolución consiste "en el acto de voluntad mediante el cual el individuo exterioriza su idea criminal por medio de palabra". (444)

Por su parte, Osorio y Nieto menciona que la resolución es el momento en que el sujeto decide llevar a cabo su conducta delictiva. (445)

Como podemos darnos cuenta, la fase interna no es punible en virtud de que el Derecho penal sanciona únicamente -- los hechos realizados, no las ideas, y nadie puede ser penado por sus pensamientos.

2. FASE EXTERNA

La fase externa comprende desde el instante en que el delito se hace manifiesto y termina con la consumación del mismo.

(443) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 257.

(444) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal mexicano, p. 426.

(445) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, p. 78.

En la fase externa el primer momento es la manifestación de la idea que tiende a realizarse objetivamente en el mundo exterior.

Según los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, en la fase externa se contempla una actividad muscular y aquí se da la manifestación de la idea; que a la vez incluye, la proposición, conspiración e inducción; la preparación, los actos ejecutivos, en donde se da la tentativa, y los de consumación. (446)

Por su parte, Cortés Ibarra menciona que en la fase externa el autor manifiesta su propósito criminal, éste emerge de su ámbito interno, iniciándose así la configuración material-objetiva del delito. (447)

Pavón Vasconcelos, menciona que cuando la resolución criminal se exterioriza a través de la realización de actos materiales; estamos ya dentro de la fase externa y objetiva del delito; penetramos en el proceso ejecutivo del mismo. (448)

(446) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 661.

(447) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 258.

(448) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal mexicano, p. 428.

a. MANIFESTACION

La idea criminosa aflora al exterior, surge ya en el mundo de relación, pero simplemente como idea o pensamiento exteriorizado, antes existente sólo en la mente del sujeto. La manifestación no es incriminable. (449)

Cortés Ibarra coincide con el Maestro Castellanos Tena, y dice que en casos excepcionales la manifestación es punible (delitos de amenazas, conspiración, provocación de un delito, etc.). (450)

Por su parte, Osorio y Nieto menciona que la manifestación es el momento en que el sujeto externa su pensamiento delictivo, cuando proyecta al exterior sus ideas criminosas, pero precisamente sólo como una idea o un pensamiento. Esta manifestación no es sancionable, excepto en el caso de amenazas en las que el sujeto anuncia o manifiesta causar un mal a la persona, honor o derecho propios o ajenos integrando la figura típica del delito de amenazas. (451)

b. PREPARACION

Los actos preparatorios se producen después de la mani-

(449) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 277.

(450) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 258.

(451) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, p. 78.

festación y antes de la ejecución.

Según el Maestro Castellanos Tena, los actos preparatorios se caracterizan por ser de naturaleza inocente en sí mismos y pueden realizarse con fines lícitos o delictuosos; no revelan de manera evidente el propósito, la decisión de delinquir. (452)

Según Cortés Ibarra, en esta etapa se realizan todos aquellos actos previos a la ejecución: la conducta no entra en la etapa ejecutiva del delito, por ello se considera en la zona de la impunidad. (453)

Para Osorio y Nieto, la preparación consiste en la realización de actos en sí mismos lícitos con el propósito de llegar a la ejecución del delito pero en los cuales no es apreciable la vinculación de la idea criminal con la transgresión de la norma penal. Se trata de un momento intermedio entre la manifestación y ejecución, esta fase tampoco es sancionable. (454)

(452) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 278.

(453) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 259.

(454) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, p. 78.

c. EJECUCION

Según Cortés Ibarra, en esta etapa, la conducta penetra en el tipo delictivo. Presenta dos formas punibles: tentativa y consumación, la conducta agota plenamente el tipo. (455)

Por su parte Osorio y Nieto menciona que la ejecución es el momento en el cual el sujeto activo agota su conducta para la realización del tipo, la fase dentro de la cual el sujeto lleva a cabo todos los actos que supone necesarios -- para realizar la conducta delictiva, ideada, deliberada, resuelta, manifestada y preparada. Si se colman y reúnen todos los elementos típicos del delito, se estará en presencia del delito consumado, en caso contrario, de la tentativa. (456)

El maestro Fernando Castellanos Tena, coincide con Cortés Ibarra y al respecto menciona que la ejecución puede ofrecer dos diversos aspectos: tentativa y consumación. (457)

1) TENTATIVA

En la tentativa existe ya un principio de ejecución y, por ende, la penetración en el núcleo del tipo. Penetrar en

(455) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 258.

(456) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, p. 78.

(457) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 279.

el núcleo del tipo consiste en ejecutar algo en relación con el verbo principal del tipo del delito de que se trate.

La tentativa no es más que los actos ejecutivos, todos o algunos, encaminados a la realización de un delito, si éste no se consuma por causas ajenas al querer del sujeto.

Según los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, la tentativa requiere de la ejecución de actos idóneos e inequívocos. Se dá por la ejecución incompleta de un delito, es decir, la ejecución no se ha realizado por completo. (458)

Cuello Calón dice que la tentativa se dá cuando habiendo dado comienzo a la ejecución del delito se interrumpe ésta -- por causas ajenas a la voluntad del agente. Para que exista -- la tentativa deben concurrir tres elementos: a) intención de cometer un delito determinado; b) que haya un principio de ejecución del delito, es decir, que hayan comenzado a ejecutar se los actos propios y característicos del mismo; c) que la ejecución se interrumpa por causa independiente a la voluntad del agente. (459)

Según Ignacio Villalobos, se llama tentativa a todo acto

(458) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 663.

(459) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 606.

externo que se encamine a la realización de un tipo penal. (460)

La tentativa a su vez se divide en tentativa inacabada y tentativa acabada, veámos en que consiste cada una de éstas.

a) TENTATIVA INACABADA

Según Mezger, en la tentativa inacabada, el sujeto no ha realizado todos los actos que por su parte se requieren para que el delito se consuma. (461)

Para Osorio y Nieto, la tentativa inacabada o delito intentado consiste en la omisión de uno o varios actos tendientes a la verificación del delito. En este caso la ejecución es incompleta, y obviamente el resultado como consecuencia de la omisión de uno o varios actos, no se produce. (462)

Al referirse al tema que nos ocupa, los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, mencionan que la tentativa inacabada se dá cuando el mismo agente suspende los actos de ejecución que consumirían el delito. (463)

(460) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 456.

(461) MEZGER, Edmund.- Tratado de derecho penal, T. II. México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1990, pp. 265-266.

(462) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, parte general, p. 79.

(463) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 663.

Como podemos darnos cuenta, en la tentativa inacabada no se han dado todos los actos necesarios para la producción del resultado típico.

b) TENTATIVA ACABADA

Según Osorio y Nieto, en la tentativa acabada o delito frustrado, el activo lleva a cabo todos los actos idóneos para cometer el delito pero el resultado no se presenta por causas ajenas a su voluntad. Hay ejecución completa de actos, lo que no se realiza es el resultado. (464)

Para los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, la tentativa acabada o delito frustrado, consiste en que el agente realiza todos los actos de ejecución que han de producir el resultado, no ocurriendo éste por una causa externa, imprevista o fortuita. (465)

Por su parte, Mezger menciona que en la tentativa acabada el sujeto si ha realizado todos los actos por él requeridos, pero el resultado no se produce por causas ajenas a su voluntad. (466)

(464) OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, parte general, p. 79.

(465) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 663.

(466) NEZGER, Edmund.- Tratado de derecho penal, Op. cit. pp. 265-266.

De lo anterior se colige que, la diferencia entre la simple tentativa o tentativa inacabada y el delito frustrado o tentativa acabada, radica en que en ésta última se ha consumado los actos de ejecución que han de producir el resultado en relación con el sujeto que los realiza, pero no en relación al objeto contra el cual se hallaban dirigidos y a la persona que por los mismos hubiera sido dañada; mientras que en la simple tentativa no se han consumado los actos de referencia.

En la tentativa acabada o delito frustrado, hay ejecución completa de actos encaminados hacia un resultado delictivo, el cual no acontece, como se mencionó anteriormente, por razones ajenas al activo, en tanto que en la tentativa inacabada o delito intentado, la ejecución es incompleta, no se realizan todos los actos necesarios para llegar al fin delictivo deseado.

La penalidad que debe corresponder al responsable de la tentativa inacabada, debe ser menor que la fijada a la tentativa acabada; y una y otra deben ser menores que la correspondiente por el delito consumado, ya que no sólo se debe tomar en cuenta la temibilidad acreditada por el sujeto, sino también el daño objetivo causado, según lo menciona el párrafo segundo del artículo 12 del Código Penal, que a la letra dice:

"... Para imponer la pena de la tentativa, los jueces tendrán en cuenta la temibilidad del autor y el grado a que se hubiere llegado en la ejecución del delito". (467)

(467) Código Penal para el Distrito Federal, Op. cit. p. 10.

Según Pavón Vasconcelos, los delitos en los que no es posible hablar de tentativa son: (468)

- Dado que la tentativa requiere de la representación de la conducta o el hecho y voluntariedad en el ejecución de los actos, los delitos culposos no admiten esta forma incompleta o imperfecta.

- Los delitos preterintencionales, en los que el dolo está ausente respecto al resultado, no admiten la tentativa.

- Tampoco es factible la tentativa en los delitos de ejecución simple, pues la exteriorización de la idea consume el delito, fenómeno que sucede en los atentados al pudor y uso de documento falso.

- La tentativa no se da tampoco en los delitos de omisión simple, por surgir éstos en el momento en que se omite la conducta esperada al darse la condición exigida por la ley para actuar. Por tanto, no hay antes en que pueda empezarse a omitir la acción esperada.

Según el autor de referencia, los delitos en que si se presenta la tentativa son: (469)

- Delitos dolosos integrados por un proceso ejecutivo.
- Delitos materiales
- Delitos complejos, y
- Delitos de comisión por omisión.

(468) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal mexicano, p. 443.

(469) Ibid. p. 444.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, podemos decir -- que en el delito de defraudación fiscal se pueden dar los dos tipos de tentativa.

Se dará la tentativa acabada en el caso de que en la misma semana en que se vence el pago de impuestos para personas físicas o morales según sea el caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público practica auditoría a un contribuyente -- "X", detectando que lo asentado en libros para ese período a pagar, no corresponde con los activos reales de la empresa y además encuentra la declaración formulada por el mismo contribuyente, con su respectiva etiqueta del Código de Barras, ya lista para presentarla al banco, incluso firmada por éste con datos totalmente falsos en perjuicio del fisco federal. En -- este caso podemos darnos cuenta que el contribuyente realizó todos los actos idóneos para cometer el delito, sin embargo, el resultado no se presentó, por causas ajenas a su voluntad que en este ejemplo, sería la auditoría de la Secretaría de -- Hacienda y Crédito Público.

Por otro lado, la tentativa inacabada se daría en el mismo caso, cuando no siendo período de vencimiento de pago de -- impuestos, iniciando el ejercicio fiscal, el contribuyente asienta en su libro de ingresos y egresos datos totalmente falsos en su beneficio, tratando de perjudicar así el patrimonio del Estado; la Secretaría de Hacienda y Crédito Público practica auditoría y detecta tal situación y que además el contribuyente ha ocultado facturas y otros documentos que al contabilizarse, arrojan activos que rebasan en las cantidades plasmadas en los libros. En este caso, se considera que se dió la tentativa inacabada porque el contribuyente aún no había realizado todos los actos para que el delito se consuma.

Según el artículo 98 del Código Fiscal de la Federación, la tentativa de los delitos fiscales es punible cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieron producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

Según el artículo de referencia, la tentativa se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que - corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado.

Si el autor desistiese de la ejecución o impidiera la -- consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no - ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos deli- - to. (470)

2) CONSUMACION

Según Ranieri, "'un delito está consumado cuando todos - sus elementos constitutivos, según el modelo legal, se encuen - tran reunidos en el hecho realizado"' (471)

Por su parte, Fernando Castellanos Tena menciona que se

(470) Código Fiscal de la Federación, op. cit. p. 95.

(471) Cit. pos. CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 669.

llama consumación a la ejecución que reúne todos los elementos genéricos y específicos del tipo penal. (472)

Según lo anteriormente expuesto, debemos entender por iter criminis, el camino que recorre el delito, desde su idea ción hasta su culminación, es decir, desde que surge en la mente del sujeto activo la idea criminosa hasta que agota su conducta delictiva, y como lo mencionamos en párrafos anteriores, este trayecto es propio de los delitos intencionales o dolosos, y no se recorre en los delitos imprudenciales o culposos.

Con respecto al delito de defraudación fiscal, podemos decir que son factibles los seis elementos que integran las dos fases del iter criminis, por ser un delito eminentemente doloso.

II. PARTICIPACION

Según el Maestro Castellanos Tena, cuando dos o más sujetos conjuntamente realizan un mismo delito, estamos refiriéndonos a la participación. Esta consiste en la cooperación voluntaria de varios individuos en la realización de un delito, sin que el tipo requiera esa pluralidad. (473)

(472) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 281.

(473) Ibid. p. 282.

Cuello Calón menciona que se dá la participación cuando hay cooperación de varios delincuentes en la comisión de un delito. La participación sólo se dá en los hechos que constituyen una figura de delito y son antijurídicos. La condición para que se dé la participación consiste en que varias personas quieran la ejecución de un mismo delito y que además realicen algún hecho encaminado a su producción.⁽⁴⁷⁴⁾

Como podemos darnos cuenta, según Cuello Calón, la intención de los copartícipes ha de estar encaminada a la consumación del delito y no tan sólo a la realización de alguno de los actos de ejecución. Todos los copartícipes deben ejecutar por lo menos algún acto encaminado directa o indirectamente a la producción de un delito.

El delito cometido por varios partícipes es uno sólo, un único delito, y todos ellos son responsables del mismo y han de ser penados por él.

Por su parte, Ignacio Villalobos, menciona que se dá la participación cuando concurren varios sujetos activos para la realización del acto o del conjunto de actos que constituyen la infracción penal. La participación se refiere a la cooperación eventual de varias personas en la comisión de un delito que podría ser consumado sin la intervención de todos aquellos a quienes se considera partícipes.⁽⁴⁷⁵⁾

(474) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 626.

(475) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 477.

Según Carrara, puede haber autores principales y accesorios: el autor principal es sólo el que concibe, prepara o ejecuta el acto físico en que consiste la consumación del delito; y todos los que le den vida en los diferentes grados también serán autores principales; todos los demás delincuentes serán accesorios. (476)

Para los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas los delincuentes accesorios no son otros que los secundarios o cómplices y los autores principales son los coautores. (477)

1. AUTOR MATERIAL

Según Ignacio Villalobos, el autor material es aquel que realiza el acto directamente constitutivo del delito. (478)

Para Cuello Calón, el autor material es "el inducido que ejecuta materialmente el delito". (479)

Por su parte, Pavón Vasconcelos menciona que el autor material es el sujeto activo que realiza la conducta o el hecho típico, antijurídico, culpable y punible. (480)

(476) CARRARA, Francisco.- Teoría de la tentativa y de la complicidad, Madrid, Gonsara, 1877. p. 112.

(477) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 673.

(478) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 486.

(479) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 630.

(480) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal, p. 157.

El autor material según Pavón Vasconcelos, es quien físicamente ejecuta los actos descritos en la ley. (481)

Según Soler, son autores en el orden material y por ello inmediatos, "quienes realizan la ejecución de la acción típica". (482)

Para Mezger, el autor material es el autor de un hecho punible mismo que lo comete con voluntad de autor, en forma típica y en los casos pertinentes, causa el resultado del mismo. (483)

Por su parte, Ignacio Villalobos dice que el autor material es aquel que físicamente realiza los actos característicos del tipo penal. (484)

De lo anteriormente expuesto se colige que el autor material es aquel que realiza directamente el delito, es decir, es quien produce el resultado típico en forma directa.

2. COAUTOR

Según Pavón Vasconcelos, el coautor es aquel que no eje-

(481) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 463.

(482) SOLER, Sebastián.- Derecho penal argentino, Buenos Aires, 1951, T. II, pp. 255 y 259.

(483) MEZGER, Edmund.- Derecho penal, parte general, p. 305.

(484) VILLALOBOS LOPEZ, Ignacio.- Derecho penal, parte general, p. 487.

cuta el acto a que se refiere la descripción legal del delito ni induce a ello directamente, pero sí presta un auxilio necesario para una u otra cosa, o sin el cual no hubiera sido posible la consumación criminal. El coautor es el que presta -- "aquel auxilio de carácter necesario para llegar al fin delictivo propuesto". (485)

Según el autor de referencia, para ser punible la actividad del coautor debe éste tener representación del hecho y de su ilicitud y haber actuado voluntariamente a la causación -- del resultado, pues de otra manera faltaría considerar la subjetividad del hecho respecto a su autor. (486)

Por su parte Ignacio Villalobos menciona que el coautor es aquel que presta un auxilio necesario para la consecución del fin delictivo. (487)

Mezger, refiriéndose al tema que nos ocupa, dice que el coautor "es aquel que como autor inmediato o mediato, comete un hecho punible conjuntamente con otros autores, esto es en cooperación consciente y querida". (488)

(485) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Derecho penal mexicano, parte general, pp. 463 y 486.

(486) Ibid. p. 463.

(487) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal, parte general p. 469.

(488) MEZGER, Edmund.- Derecho penal, parte general, p. 311.

3. AUTOR MEDIATO

Según Pavón Vasconcelos, se denomina autor mediato "al que para realizar el delito se vale, como ejecutor material, de una persona exenta de responsabilidad, bien por ausencia de conducta, por error o por ser inimputable." (489)

Ignacio Villalobos menciona que el autor mediato realiza el delito a través de una persona exenta de responsabilidad que, por lo mismo, no es participe en el delito sino simplemente en el acto material, como instrumento físico y no como sujeto de la infracción penal. (490)

Para Mezger, el autor mediato "es el que admite que otra persona, de la que se sirve como instrumento, realice para el mismo, total o parcialmente, el tipo de un hecho punible... La autoría mediata está excluida en los llamados delitos de propia mano". (491)

Cortés Ibarra, por su parte, menciona que el autor mediato "es el que ejecuta la acción delictiva por medio de otro sujeto que no es autor, o no es culpable, o no es imputable". (492)

(489) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal mexicano, p. 463.

(490) VILLALOBOS LOPEZ, Ignacio.- Derecho penal, parte general, p. 469.

(491) MEZGER, Edmund.- Derecho penal, parte general, p. 309.

(492) CORTES IBARRA, Niguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 295.

La Enciclopedia Jurídica Omeba, menciona que el autor mediato "es el que ejecuta la acción delictiva por medio de otro sujeto que ejecuta la conducta típica, mismo que actúa inculpablemente." (493)

4. AUTOR INTELECTUAL

Según Ignacio Villalobos, el autor intelectual es aquel que no realiza por sí el delito pero logra que otro lo ejecute, usando para ello medios eficaces que no lleguen a impedir la concurrencia de la voluntad libre y el entendimiento por parte del inducido. (494)

Pavón Vasconcelos define el autor intelectual como aquel sujeto activo que participa en la comisión del delito, contribuyendo a su ejecución en forma intelectual al proponer, instigar o compeler a otra persona para que lo realice. (495)

Por su parte, Cuello Calón menciona que el autor intelectual es el "inductor que instiga o induce a otra persona a la ejecución de un delito". (496)

(493) Enciclopedia Jurídica Omeba, Buenos Aires, Driskill, 1986, p. 977.

(494) VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 486.

(495) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal mexicano, p. 157.

(496) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 630.

Según Soler cuando el instigador "quiere el hecho, pero lo quiere producido por otro; quiere causar ese hecho a través de la psique de otro, determinando en éste la resolución de ejecutarlo", se llama autor intelectual. (497)

Para Mezger, el "instigador de un hecho punible es el -- hace surgir en otro, con voluntad de instigador, la resolución de cometer un hecho, y dá lugar de tal manera, a que cometa el hecho como autor". (498)

5. COMPLICE

Para Mezger la complicidad consiste en la "cocausación - dolosa del resultado mediante auxilio al crimen o delito de - un autor plenamente responsable, en tanto no exista instigación". (499)

(497) SOLER, Sebastián.- Derecho penal argentino, T. II. p. 258 y ss.

(498) MEZGER, Edmund.- Derecho penal, parte general, p. 313.

(499) MEZGER, Edmund.- Tratado de derecho penal, Madrid Trad. José Arturo Rodríguez Muñoz, T. II, 1957, p. 333 y ss.

Según Cortés Ibarra, el cómplice auxilia al autor que ejecuta la conducta típica, realiza actos accesorios a sabiendas de que favorece la realización del delito. (500)

Por su parte, Payón Vasconcelos menciona que el cómplice es aquel que presta el auxilio "a sabiendas para la ejecución del delito pudiendo consistir en un acto o en un consejo ... De ello se infiere que la complicidad exige, en el aspecto objetivo, un doble elemento: a) Un auxilio al delito, y b) la ejecución del delito por otro". (501)

El artículo 95 del Código Fiscal de la Federación con respecto al tema que nos ocupa dice:

"Art. 95.- Son responsables de los delitos fiscales, --- quienes:

- I. Concierten la realización del delito;
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley;
- III. Cometan conjuntamente el delito;
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo;
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo;
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión;
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior". (502)

(500) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 297.

(501) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Derecho penal mexicano, parte general, p. 464.

(502) Código Fiscal de la Federación, Op. cit. p. 91.

Con respecto al delito que nos ocupa, podemos decir que podría darse la figura del autor intelectual, en el caso de el contador de una empresa "X", que teniendo conocimiento de causa, instiga al propietario de la misma a cometer el delito.

Por otro lado, consideramos que puede presentarse el caso del autor material, pudiendo ser éste el representante legal de la empresa "Y", quien realiza el acto directamente --- constitutivo del delito firmando las declaraciones correspondientes y presentándolas en la sucursal respectiva.

I. CONCURSO DE DELITOS

Según Cuello Calón, en el concurso de delitos existen -- pluralidad de delitos, cuando el mismo agente ejecuta varios hechos delictuosos, de la misma o de diversa índole.⁽⁵⁰³⁾

Mezger menciona que en el concurso de delitos, "se mantiene la unidad de la persona del autor, pero existe o bien -- una pluralidad de enjuiciamientos jurídico-penales frente a -- un sólo hecho punible del autor, o bien una pluralidad de hechos punibles que esta sólo persona ha cometido".⁽⁵⁰⁴⁾

(503) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 657.

(504) MEZGER, Edmund.- Derecho penal, parte general, p. 325.

Por su parte, Cortés Ibarra, menciona que el concurso de delitos consiste en la conducta ilícita y reiterada del delincuente, violando la misma o diversa disposición legal, sin haber sido sancionado por tales delitos; o bien puede consistir en que con una sola acción, el delincuente produzca varias lesiones jurídicas. (505)

De lo anteriormente expuesto se colige que en ocasiones un mismo sujeto es autor de varias infracciones penales; a -- tal situación se le dá el nombre de concurso, sin duda porque en la misma persona concurren varias autorías delictivas.

El concurso de delitos puede ser ideal o material. A veces el delito es único, consecuencia de una sólo conducta; pero pueden ser múltiples las lesiones jurídicas, bien con unidad en la acción o mediante varias acciones; finalmente, con varias actuaciones del mismo sujeto se produce una única violación al orden jurídico.

1. CONCURSO IDEAL

Se dice que hay concurso ideal cuando hay una unidad de acción y pluralidad de resultados. Aparece el concurso ideal

(505) CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, p. 279.

o formal, si con una sola actuación se infringen varias disposiciones penales. En el concurso ideal o formal se advierte - una doble o múltiple infracción; es decir, por medio de una - sólo acción u omisión del agente se llenan dos o más tipos legales y por lo mismo se producen diversas lesiones jurídicas, afectándose, consecuentemente, varios intereses tutelados por el derecho. (506)

Según los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, los problemas del concurso derivan de una conducta reiteradamente delictuosa de un mismo agente o de los diversos resultados obtenidos a virtud de ella. (507)

Según los Doctores de referencia, en el concurso ideal o formal se da una unidad de acción y pluralidad de resultados, en estos casos es uno el delito, la acción también es una sola y los resultados son plurales, es por ello que la sanción puede ser agravada. (508)

Por su parte, Cuello Calón dice que hay concurso ideal - "cuando con una sola acción se originan varias infracciones de la ley penal ... También hay concurso ideal cuando se comete un delito como medio para la ejecución de otro". (509)

(506) CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, p. 271.

(507) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, p. 695.

(508) Idem.

(509) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 657.

Pavón Vasconcelos, refiriéndose al tema que nos ocupa, - menciona que el concurso ideal es aquel que "se presenta como unidad de acción con necesaria pluralidad de tipos". (510)

Según el autor de referencia, los elementos del concurso ideal o formal son: una conducta ya sea acción u omisión; una pluralidad de delitos; y, el carácter compatible entre las -- normas en concurso. (511)

El artículo 18 del Código Penal, dice que existe concurso ideal cuando con una sola conducta se cometen varios delitos, confirmando así lo expresado por la doctrina y que se -- mencionó en párrafos anteriores.

Por lo que respecta a la punibilidad en el concurso que nos ocupa, el primer párrafo del artículo 64 del Código Penal, menciona que "En caso de concurso ideal, se aplicará la pena correspondiente al delito que merezca la mayor, la cual se podrá aumentar hasta una mitad más del máximo de duración, sin que pueda exceder de las máximas señaladas en el Título segundo del Libro Primero". (512)

(510) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal mexicano, p. 487.

(511) Idem.

(512) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Código Penal anotado, México, Porrúa, 1990, p. 222.

2. CONCURSO REAL

Según Pavón Vasconcelos, "existe concurso real de delitos cuando una misma persona realiza dos o más conductas independientes que importen cada una la integración de un delito, cualquiera que sea la naturaleza de éste, si no ha caído sentencia irrevocable respecto de ninguno de ellos y la acción para perseguirlos no está prescrita". (513)

Habrá concurso real cuando concurren los siguientes requisitos: exista identidad en el sujeto activo, que haya pluralidad de conductas, que se dé una pluralidad de delitos; -- que no exista sentencia irrevocable respecto de los delitos en concurso y, por último, que la acción penal no se encuentre prescrita.

Cuello Calón, refiriéndose al tema que nos ocupa, menciona que el concurso real existe cuando por el mismo sujeto se han realizado una o varias acciones distintas que originan diversos delitos jurídicamente independientes. (514)

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir, que para que exista el concurso real es necesario que un individuo ejecute una o más acciones encaminadas a la obtención de diversos fines delictuosos, además tiene que haber pluralidad de -

(513) PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Manual de derecho penal mexicano, p. 485.

(514) CUELLO CALON, Eugenio.- Derecho penal, parte general, p. 659.

intenciones delictivas, que se produzcan diversas infracciones cada una de las cuales constituya un delito; y que ninguno de los delitos haya sido penado anteriormente, pues en tal caso no habría concurso de delitos, sino reincidencia o reiteración.

Por su parte, los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, mencionan que en el concurso real o material se da una pluralidad de acciones y de resultados. El concurso real o material además de la pluralidad de acciones y de resultados, mismos que dan lugar a la acumulación, requiere de la unidad de agente, distintas acciones independientes y ausencia de sentencia firme sobre todas las infracciones acumulables, condición que subsiste cuando uno de los delitos cometidos antes de la condena por otro delito sea descubierto o se cometa durante el proceso que motive éste. (515)

El Código Penal vigente define el concurso real, en el artículo 18 y dice que existe concurso real, cuando con pluralidad de conductas se cometen varios delitos.

Con respecto a la punibilidad en el concurso real, se da la acumulación jurídica por lo cual la pena es superior a la correspondiente al delito más grave, a este sistema también se le llama sistema de pena progresiva única, por entenderse que el delincuente que ha cometido varios delitos se presenta

(515) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl Derecho penal mexicano, parte general, pp. 699-702.

en el juicio con responsabilidad única y no con un cúmulo de éstas. Si no hay cúmulo de delitos, tampoco puede haber cúmulo de penas; consecuencia directa de esto es que los concurrentes deben ser tratados con unidad de pena, misma que es progresiva atendiendo al número y calidad de los delitos tomándose como punto de partida la pena señalada al delito más grave.

El sistema de la pena progresiva única, tomado como base en nuestro derecho, permite llegar hasta la acumulación material según la temibilidad del sujeto apreciada en función del arbitrio jurisdiccional, situación que se menciona en el artículo 64 del Código Penal vigente, que a la letra dice:

"... En caso de concurso real se impondrá la pena correspondiente al delito que merezca la mayor, la cual podrá aumentarse hasta la suma de las penas correspondientes por cada uno de los demás delitos, sin que pueda exceder de los máximos señalados en el Título Segundo del Libro Primero..." (516)

Como podemos darnos cuenta, se habla de concurso real o material, cuando un sujeto comete varios delitos mediante actuaciones independientes, sin haber recaído una sentencia por alguno de ellos.

El concurso real o material produce la acumulación de sanciones. Si un mismo sujeto es responsable de varias infracciones penales ejecutadas en diferentes actos, es obvio que -

(516) Código Penal para el Distrito Federal, Op. cit. p. 27.

procede la acumulación.

En relación al delito que nos ocupa, podemos decir que - puede ser factible que se dé el concurso ideal, ya que puede ser que un contribuyente haciendo uso de engaños o aprovechamientos de errores, declare menos impuestos de los que está - obligado a declarar, colocándose con esto en el ilícito contemplado en el artículo 109 del mismo Código Fiscal de la Federación que se refiere a la falsedad en lo asentado en las - declaraciones fiscales, asimismo consideramos que con esta -- misma conducta pudiera caer en el delito de evasión fiscal -- contemplado en el artículo 115-BIS del ordenamiento invocado que a la letra dice:

"ARTICULO 115-BIS.- Se sancionará con pena de tres a nueve años de prisión, a quien a sabiendas de que una suma de dinero o bienes de cualquier naturaleza provienen o representan el producto de alguna actividad ilícita:

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

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

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

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

Las mismas penas se impondrán a quien realice cualquiera de los actos a que se refieren las dos fracciones anteriores que tengan por objeto la suma de dinero o los bienes señalados por las mismas con conocimiento de su origen ilícito, --- cuando éstos hayan sido identificados como producto de actividades ilegales por las autoridades o tribunales competentes - y dichos actos tengan el propósito de:

- a).- Ocultar o disfrazar el origen, naturaleza, propiedad, destino o localización del dinero o de los bienes de que se trate; o
- b).- Alentar alguna actividad ilícita". (517)

(517) Código Fiscal de la Federación, Leg. cit. pp. 85-86.

CONCLUSIONES GENERALES

- En la época precortesiana no se encuentran indicios de normas relativas a la defraudación fiscal, toda vez que apenas se empieza a realizar el intento de establecer en las indias, una organización general de la hacienda pública.
- En la época colonial, ya encontramos que a los pueblos que incumplían con sus obligaciones de pagar tributo por uno o dos años, se les requería y de no pagar completo el impuesto respectivo, se les castigaba con cárcel, por lo que podemos decir, que éste hecho es un antecedente de la sanción relativa a la omisión del pago de impuestos.
- A pesar de que en la época independiente ya encontramos una estructura más elaborada de la hacienda pública, e incluso se reglamenta el delito de contrabando, en los primeros años no se encuentra legislación relativa al delito de defraudación fiscal propiamente dicho.
- El derecho financiero surge a principios del Siglo XIX pero sin autonomía legislativa ni doctrinal.
- En el siglo XIX las normas referentes al derecho fiscal, se encontraban diseminadas en leyes administrativas y civiles.
- En el siglo XIX surge un movimiento doctrinal encaminado a la codificación o sistematización legal.

- La pretensión del derecho financiero es eliminar la arbitrariedad y establecer el orden en los gastos públicos.
- Con respecto a los antecedentes internacionales del delito de defraudación fiscal, podemos decir que en Grecia no se encuentran indicios de que tal delito se encontrara normado, sino que aquella contaba con una organización general de su hacienda pública.
- En Roma ya se encuentra más similitud con la administración financiera del Estado moderno, ya que muchos de los impuestos romanos están vigentes en nuestros días, sin embargo, tampoco se encuentran antecedentes del delito que constituye nuestro objeto de estudio.
- Podemos decir que en Israel se encuentran antecedentes de la evasión de tributos, misma que se sancionaba con pena -- corporal, pero no se encuentran antecedentes específicos -- del delito de defraudación fiscal.
- En Francia encontramos antecedentes relativos a la defraudación fiscal en la Ley del 25 de junio de 1920, donde se prevén las sanciones de carácter fiscal y correccional o penal.
- En España no se encuentran antecedentes de la defraudación fiscal y ésto es obvio si consideramos que ésta fué conquistada por los romanos quienes tampoco normaron el delito de referencia.
- En Inglaterra no se encuentran antecedentes del delito de defraudación fiscal sino de la hacienda pública en general.

- En Perú el único antecedente que encontramos del tema que nos ocupa, es el que se refiere a la comercialización en México y Perú.
- El antecedente legislativo más remoto del delito de defraudación fiscal en México, lo encontramos en la Ley de Aduanas del 12 de junio de 1891, mismo que se consideraba como una contravención que tenía una sanción meramente administrativa.
- La Ley del Impuesto General del Timbre del 25 de abril de 1893, ya sancionaba la defraudación fiscal desde el punto de vista administrativo y penal, de acuerdo al delito que hubiese servido de medio para la comisión de la misma, sin embargo, no se le consideraba aún como delito sino como una infracción con responsabilidad criminal.
- Podemos considerar el delito de defraudación fiscal como un delito de cuño reciente en el derecho positivo mexicano.
- Con anterioridad a la tipificación del delito de defraudación fiscal, éste se sancionaba con la punibilidad prevista en el Código Penal para el fraude genérico.
- El delito de defraudación fiscal surge como tal en el derecho positivo mexicano, en el año de 1947, con la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, misma que tutelaba el patrimonio del Estado.
- En las reformas al Código Fiscal de 1948, el delito de defraudación fiscal, quedó comprendido en el Título VI, Capítulo V, mismo que tenía bastantes similitudes con el tipo contemplado actualmente en el artículo 108 del Código Fis-

cal de la Federación.

- El Código Fiscal vigente, consta de tres partes: la parte general que contempla desde el concepto de impuesto hasta el capítulo relativo a delitos fiscales; la segunda parte que comprende el aspecto administrativo oficioso y los actos de gestión de particulares; y, la tercera parte que se refiere a la fase contenciosa administrativa.

- Con respecto a los antecedentes legislativos internacionales, podemos decir que el derecho tributario italiano al igual que otros sistemas jurídicos, distingue las sanciones penales de las sanciones civiles, identificando éstas últimas con las administrativas.

- En Brasil el delito de defraudación fiscal surgió hasta 1965 y en todos los casos se consideró un delito doloso.

- En la legislación consultada, relativa a Colombia, Costa Rica, Cuba y Ecuador, no se encontraron antecedentes del delito que nos ocupa, sin embargo, se menciona que en los dos primeros, la vigilancia de la gestión fiscal corresponde a la Contraloría General de la República, mientras que en Cuba el Tribunal de Cuentas es quien ejerce esta función y en Ecuador, la realiza la Contraloría General del Estado.

- El fundamento constitucional del Código Fiscal de la Federación, lo encontramos en los artículos 31 fracción IV, 71 fracción I; 73 fracción VII, X, XXI, XXIX; 74 fracción IV y 131 constitucionales.

- Con respecto al derecho comparado, podemos decir que en Ar-

gentina, a excepción de las Ordenanzas de Aduanas, los demás ordenamientos legales contemplan al delito de defraudación fiscal y le imponen como sanción tanto la multa como la responsabilidad criminal, siendo más importante la recuperación del adeudo que la pena corporal.

- En lo que respecta a Estados Unidos, podemos decir que la ley norteamericana es más cuidadosa que la de Francia, Argentina y Alemania, toda vez que sólo se ejerce la acción penal en los casos en que se llega a la conclusión de que el causante es culpable, culpabilidad que es determinada directamente por el Departamento de Justicia.
- Entre el derecho fiscal argentino y el estadounidense, no existe mucha diferencia, toda vez que Argentina ha adecuado la Constitución Norteamericana a su realidad social. En ambos países se dá más importancia a la pena encaminada a recuperar el adeudo fiscal, quedando en lugar secundario la pena de privación de la libertad.
- En Francia se castiga tanto la tentativa como la consumación del delito de defraudación fiscal, con pena pecuniaria y sólo en caso de reincidencia se castiga con prisión y al igual que en los Estados Unidos y México, este delito se persigue de querrela.
- En Francia también se contempla el castigo moral para el delincuente, toda vez que el Juez puede hacer la publicación total o parcial de la sentencia en los diarios que estime pertinentes, a costa del sentenciado.
- En Alemania no se castiga a quien por error no cumple con -

sus obligaciones tributarias, mientras que a quien incumple por negligencia se le castiga por imprudencia.

- En Alemania se aplica sanción pecuniaria a los representantes o administradores de los negocios de persona sujeta al pago de tributos, que se sustraigan intencionalmente o por negligencia, a las obligaciones tributarias.
- En cuanto a las semejanzas entre los diversos sistemas fiscales a que nos hemos referido, podemos decir que en Estados Unidos y Argentina, las penas son acumulativas, es decir se ejercita la acción penal independientemente de la sanción administrativa que consiste en el pago del impuesto omitido más sus accesorios legales, mientras que en México y Francia, sólo se contempla la pena privativa de la libertad; y la pena pecuniaria y en caso de reincidencia, la prisión, respectivamente.
- La punibilidad difiere de un país a otro pero en todos los casos, el objetivo es evitar la defraudación fiscal que traiga como consecuencia un perjuicio al fisco federal.
- En Francia, Estados Unidos y México, el delito de defraudación fiscal se persigue por querrela, mientras que las legislaciones argentina y alemana, no son claras al respecto, ya que no señalan la forma de persecución del delito de referencia.
- La dogmática jurídico penal consiste en el estudio del contenido de las normas jurídico penales.
- La definición de delito, contemplada en el artículo 7o. del

Código Penal no es completa, ya que literalmente no abarca los delitos especiales, mismos que se encuentran en leyes administrativas y no penales.

- Sin duda la codificación en las diferentes ramas del derecho, ha sido de gran utilidad en la resolución de problemas concretos.
- La descodificación surge debido a los cambios de la sociedad mismos que exigen una más eficaz reglamentación por parte del Estado. Al no contemplar el Código Penal la resolución a problemas concretos cuyas conductas no se encuentran tipificadas en el mismo, surgen las leyes especiales que vienen a dar solución a los problemas de referencia.
- Consideramos correcto que el Estado ejercite la querrela por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por así establecerlo el Código Fiscal de la Federación, sin embargo, el delito de defraudación fiscal debería clasificarse como un delito de oficio, toda vez que el titular del bien jurídico tutelado es el Estado y no un particular, y por otra parte, no se afecta sólo a éste sino a la sociedad en su conjunto toda vez que al no existir suficientes ingresos en las arcas del Estado, esto se refleja en la deficiencia en los servicios públicos, situación que afecta directamente a los gobernados.
- Sin duda el objeto de estudio del presente trabajo, es de gran importancia para el derecho penal fiscal, ya que de profundizar en el análisis del mismo, se podrían aportar nuevos elementos que enriquecerían el acervo en materia fiscal al igual que de delitos especiales, ya que sólo hay un libro que versa sobre el tema, mismo que data de 1962 por lo que resulta totalmente obsoleto.

ANEXO UNICO

CUADRO RESUMEN

CLASIFICACION DEL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

a. En función a su gravedad	1) <u>Bipartita</u>	a) <u>Delitos</u>
		b) Faltas
	2) Tripartita	a) Crímenes
		b) Delitos
		c) Faltas
b. Según la conducta del agente	1) <u>Acción</u>	
	2) <u>Omisión</u>	a) Simple omisión
		b) <u>Comisión por omisión</u>
c. En orden al resultado	1) Formal	
	2) <u>Material</u>	

- d. Por el daño que causan
 - 1) Lesión
 - 2) Peligro
- e. Por su duración
 - 1) Instantáneo
 - 2) Instantáneo con efectos permanentes
 - 3) Continuo
 - 4) Permanente
- f. Por el elemento interno o culpabilidad
 - 1) Doloso
 - 2) Culposos
 - 3) Preterintencional
- g. Por su estructura
 - 1) Simple
 - 2) Complejo
- h. Por el número de actos
 - 1) Unisubsistente
 - 2) Plurisubsistente
- i. Por el número de sujetos
 - 1) Unisubjetivo
 - 2) Plurisubjetivo
- j. Por la forma de su persecución
 - 1) Querrela
 - 2) Oficio

- k. En función a la materia
- 1) Comunes
 - 2) Federales
 - 3) Oficiales
 - 4) Militares
 - 5) Políticos
- PRESUPUESTOS DEL DELITO
- 1) Imputabilidad
 - 2) Inimputabilidad
- a) Trastorno mental
 - b) Miedo grave
 - c) Minoría de edad

ELEMENTOS ESENCIALES DEL DELITO

- a. Conducta
- 1) Acción
 - 2) Omisión
- a) Omisión simple
 - b) Comisión por omisión
- b. Ausencia de conducta
- 1) Vis maior
 - 2) Vis absoluta
 - 3) Movimientos reflejos

c. Tipicidad

Cuando el contribuyente se coloque en el supuesto del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

CLASIFICACION EN ORDEN AL TIPO

1) Por su composición

a) Normal

b) Anormal

2) Por su ordenación metodológica

a) Básico

b) Especial

c) Complementados

- Agravados

- Privilegiado

- Agravados

- Privilegiados

3) Por su autonomía

a) Autónomos o independientes

b) Subordinados

4) Por su formulación

a) Casuísticos

b) De formulación amplia

- Alternativamente formado

- Acumulativamente formado

ELEMENTOS DEL TIPO

- 1) Bien jurídicamente tutelado: La hacienda pública o patrimonio del Estado.
- 2) Sujeto activo: El Contribuyente.
- 3) Sujeto pasivo: El Estado como titular -- del derecho lesionado.
- 4) Objeto material: El impuesto.
- 5) Objeto jurídico: El patrimonio del Estado.

d. Atipicidad

- 1) Ausencia de calidad en los sujetos.
- 2) Si falta el objeto material o el jurídico.
- 3) Cuando no se dan las referencias temporales o especiales requeridas en el tipo.
- 4) Al no realizar el hecho por los medios comisivos señalados por la Ley.
- 5) Si faltan los elementos subjetivos del injusto.
- 6) Por no darse en su caso la antijuricidad especial.

e. Antijuricidad

Cuando el sujeto se coloque en el supuesto del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

f. Causas de Justificación

- 1) Legítima defensa
- 2) Estado de necesidad
- 3) Cumplimiento de un deber
- 4) Ejercicio de un derecho
- 5) Impedimento legítimo

g. culpabilidad

- 1) Dolo
- 2) Culpa
- 3) Preterintención.

- h. Inculpabilidad
- 1) Error
 - 2) Temor fundado
 - 3) Coacción
- a) Derecho
- b) De hecho - Esencial
Inesencial

ELEMENTOS NO ESENCIALES DEL DELITO

- a. Punibilidad
- Párrafos 2o. y 3o. del Art. 108 del Código Fiscal de la Federación.
- b. Excusas absolutorias
- 1) En razón de mínima temibilidad
 - 2) En razón de la maternidad consciente
 - 3) Art. 280 fracción II del Código Penal
 - 4) Art. 151 del Código Penal
 - 5) Art. 247 fracción IV del Código Penal
- No hay excusas absolutorias.
- c. Condiciones objetivas de punibilidad.
- La querrela por parte de la S.H.C.P.

ITER CRIMINIS

1) Fase interna

- a) Idea criminosa o ideación.
- b) Deliberación
- c) Resolución

2) Fase externa

- a) Manifestación
- b) Preparación
- c) Ejecución
 - Tentativa.
 - Consumación

PARTICIPACION

1) Autor material

2) Coautor

3) Autor mediato

4) Cómplice

5) Autor intelectual

CONCURSO DE DELITOS

1) Concurso ideal

2) Concurso real

BIBLIOGRAFIA:

- ACOSTA ROMERO, Miguel y LOPEZ BETANCOURT, Eduardo.- Delitos - especiales, México, Porrúa, 1991, 327 pp.
- ANDREOZZI, Manuel.- Derecho tributario argentino, Buenos Aires, Tipográfica Editora Argentina, 1951, T.I. 477 - pp.
- ANTOLISEI, Francisco.- El estudio analítico del delito, México, 1954, 93 pp.
- _____.- Manual de derecho penal, parte general
Trad. del italiano por Juan del Rosal y Angel Torio, Buenos Aires, UTEHA, 603 pp.
- ARAGON, Agustín.- Porfirio Díaz: estudio histórico filosófico, México, Intercontinental, 1962.
- ARENAS, Antonio Vicente.- Derecho penal colombiano, parte general, Bogotá Colombia, Universidad Nacional de Colombia, 402 pp.
- BACIGALUPO, Enrique.- Manual de derecho penal, parte general
Bogotá Colombia, Temis, 1976, 261 pp.
- BELTRAN, Lucas.- Derecho fiscal, Valladolid, Universidad de - Valladolid, 1961, 325 pp.
- BERLINI, Antonio.- Principios de derecho tributario, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, TT. I, II y - III.
- BETETA, Ramón.- Tres años de política hacendaria, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1951, 457 pp.
- BIELSA, Rafael.- Compendio de derecho público constitucional, administrativo y fiscal, Buenos Aires, Tipografía -- Lordén, 1952, T. III, 471 pp.
- BUSTILLOS GONZALEZ, Margarita.- Hidalgo, Dgo.: Su hacienda -- pública municipal 1983-1988.- Tesis profesional, México, F.C.P. y S. UNAM, 1990, 285 pp.

- BIRD, Richard M.- Imposición fiscal en los países en desarrollo, México, Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana, 1968, 366 pp.
- BORRAS, Alegría.- Doble imposición: problemas jurídicos internacionales, Madrid, Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1974, 277 pp.
- BUCHANAN, James, M.- Introducción a la ciencia de la hacienda pública, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1982, 435 pp.
- BUHLER, Otlmar.- Principios de derecho internacional tributario, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968, 327 pp.
- CAMARGO, Pedro Pablo.- Control fiscal en los estados americanos y México, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1969, 315 pp.
- CARDENAS, Raúl.- Derecho penal mexicano, México, Porrúa, 1977, 225 pp.
- CARNELUTTI, Francisco.- Lecciones de derecho penal, el delito, Tr. de Santiago Sentís Melendo, Buenos Aires, 317 pp.
- _____.- Teoría general del delito, Tr. del italiano por Victor Conde, Madrid, 1941, 285 pp.
- CARRARA, Francesco.- Programa de derecho criminal, Tr. de José J. Ortega Torres y Jorge Guerrero, Bogotá, Ed. Temis, 1959, TT. I, II, VII, VIII y IX.
- CARRETERO PEREZ, Adolfo.- Curso de introducción al sistema impositivo estatal, Madrid, Caura, 1981, 275 pp.
- CASTELLANOS TENA, Fernando.- Lineamientos elementales de derecho penal, México, Porrúa, 1975, 387 pp.
- CORTINA Alonso.- Curso de política de finanzas públicas de México, México, Porrúa, 1977, 425 pp.
- CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y CARRANCA Y RIVAS, Raúl.- Derecho penal mexicano, parte general, México, Porrúa, 1988.

- CATHREIN, Victor.- Principios fundamentales del derecho penal. Estudio filosófico-jurídico, Tr. del alemán por José Ma. S. de Tejada, Barcelona G., Gili, 1909, 273 pp.
- CENTRO DE ESTUDIOS HISTORICOS.- Historia general de México, - Tomo I., México, El Colegio de México, 1981, 734 pp.
- CHAPOY BONIFAZ, Dolores.- Régimen financiero del Estado en -- las constituciones latinoamericanas, México, UNAM,- Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1973, 378 - pp.
- CORTES IBARRA, Miguel Angel.- Derecho penal, parte general, - México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1987, 297 - pp.
- COVA GARCIA, Luis.- Dogmática jurídico-penal, Caracas, Vene-- zuela, Artes Gráficas, 1945.
- CREUS, Carlos.- Derecho penal, parte general, 2a. Edic., Buenos Aires, 1990, 543 pp.
- CURY, Enrique.- Orientación para el estudio de la Teoría del delito, Universidad Católica de Chile, 1979.
- DUBLAN, Manuel.- Derecho fiscal, México, Librería de Manuel, 1975, 378 pp.
- DURAN P., Manuel.- La reforma penal en Bolivia, 1946, 156 pp.
- FENECH, Miguel.- Principios de derecho procesal tributario, - T.I., Barcelona, Librería Bosh, 1949, 437 pp.
- FERNANDEZ PROVOSTE, Mario.- Principios de derecho tributario, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, --- 1952, 355 pp.
- FLORES ZAVALA, Ernesto.- Elementos de finanzas públicas mexi-- canas, México, Camarena y Ramírez, 1991, 388 pp.
- .- Panorama de la tributación en México y la 3a. Convención Nacional Fiscal, la nueva legis-- lación, México, Jus, 1948, 227 pp.

- FLORIAN, Eugenio.- Parte general del derecho penal, Tr. de la 3a. Edic. italiana, por Ernesto D'higo y Felix Martínez Giralt, Habana, 1929.
- FRANQUESA, Joaquín.- Contrabando y defraudación, Madrid, Hijos de Reus, 1918, 132 pp.
- GANGEMI, Lello.- Tratado de hacienda pública, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964. 315 pp.
- GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel.- Teoría de la infracción fiscal, derecho fiscal penal, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1982, 488 pp.
- GARCIA VISCAINO, José.- Delito de evasión fiscal, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1961, 415 pp.
- GARZA, Sergio Francisco de la.- Derecho financiero mexicano, México, Porrúa, 1981, 477 pp.
- GIORGETTI, Armando.- La evasión tributaria, Buenos Aires, Ediciones de Palma, 1967, 335 pp.
- GIULIONI FONRONGE, Carlos.- Derecho financiero, TT. I y II, - Buenos Aires, Ediciones de Palma, 1962.
- GOMEZ OLIVER, Antonio.- Política monetaria y fiscal de México 2a. experiencia desde la postguerra, 1946-1976, México, Fondo de Cultura Económica, 1981, 425 pp.
- GRISPIGNI, Francisco.- Derecho penal italiano, Buenos Aires, Ediciones de Palma, 1948, 326 pp.
- HERNANDEZ ESPARZA, Abdón.- Delito de defraudación fiscal (estudio dogmático), México, Ediciones Botas, 1962, -- 347 pp.
- HOUCHON, Guy.- Psicología del fraude fiscal, Madrid, Editorial Botas, 1964, 277 pp.
- HURTADO AGUILAR, Hernán.- Derecho penal compendiado, comentarios a la parte general del Código Penal, Guatemala, Landívar, 1986, 177 pp.

- JINENEZ DE ASUA, Luis.- Principios de derecho penal, la ley y el delito, Buenos Aires, Sudamericana, 1958, 535 -- pp.
- _____. - Tratado de derecho penal, Buenos Aires Aires, Losada, 1964.
- JIMENEZ HUERTA, Mariano.- Derecho penal mexicano, México, Porrúa, 1983.
- _____. - La tipicidad, México, Porrúa, 1975.
- KRAUZE, Enrique.- Místico de la autoridad: Porfirio Díaz, México, Fondo de Cultura Económica, 1987, 156 pp.
- LAURE, Mauricio.- Tratado de política fiscal, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1960, 427 pp.
- LERDO DE TEJADA, Francisco.- Código Fiscal de la Federación - comentado y anotado, México, Centro de Investigación Tributaria Filial de la Confederación Patronal de la República Mexicana, México, 1972, 372 pp.
- LISZT, Von.- Tratado de derecho penal, Madrid, Reus, 1927, T. II, 425 pp.
- LOMELI CEREZO, Margarita.- Estudios fiscales, México, Talleres de Estampillas y Valores de la S.H. y C.P., --- 1984, 225 pp.
- LOPEZ ESCOBAR FERNANDEZ, Esteban.- Los orígenes del derecho - presupuestario español, Madrid, Instituto de Estudios Administrativos, 1971, 347 pp.
- LOPEZ Oswaldo.- Manual de derecho procesal penal, Santiago de Chile, Jurídica de Chile, 1961, 658 pp.
- MAGGIORE, Giuseppe.- Derecho penal, T. II., Bogotá, Temis, - 1954.
- MARGAIN MANATOU, Emilio.- Constitución y algunos aspectos del derecho tributario mexicano, México, Universitaria Potosina, 1967, 335 pp.
- _____. - Introducción al derecho tributario mexicano, México, UASLP, 1989, 225 pp.

- MARQUEZ PINERO, Rafael.- Derecho penal, parte general, México Trillas, 1986, 307 pp.
- MARTINEZ LOPEZ, Luis.- Derecho fiscal mexicano, México, Ediciones contables y administrativas, 1988, 227 pp.
- MARTINEZ PEREZ, Carlos.- Delito fiscal, Madrid, Montecorvo, - 1982, 227 pp.
- MAURACH, Reinhart.- Tratado de derecho penal, Tr. de Juan Córdoza Roda, Barcelona, Ariel, 1962, 421 pp.
- NEZGER, Edmund.- Derecho penal, parte general, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, 1958.
- _____. - Tratado de derecho penal, T. II., México, -- Cárdenas Editor y Distribuidor, 1990.
- OCHOA CAMPOS, Moisés.- La reforma municipal, México, Porrúa, 1979, 365 pp.
- OSORIO Y NIETO, César Augusto.- Síntesis de derecho penal, -- parte general, 2a. Ed., México, Trillas, 1986, 109 pp.
- PALACIOS, Ramón.- La tentativa, el mínimo de ilicitud penal, México, UNAM, 1985, 281 pp.
- PAVON VASCONCELOS, Francisco.- Comentarios de derecho penal, México, Jurídica Mexicana, 1964, 222 pp.
- _____. - Manual de derecho penal mexicano, Porrúa, México, 1985.
- _____. - La tentativa, Porrúa, México, 1982, 195 pp.
- PEREZ CUBILLAS, José María.- Curso de derecho fiscal, La Habana, Molina y Cía., 1953, TT. I. y II.
- PORRAS LOPEZ, Armando.- Estructura del Código Fiscal de la Federación, México, Manuel Porrúa, 1977, 247 pp.
- PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Apuntamientos de la parte general del derecho penal, México, Porrúa, 1958, -- 478 pp.

- PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino.- Importancia de la dogmática jurídica-penal, México, Porrúa, 1954, 377 pp.
- _____.- Programa de la parte general del derecho penal, México, Porrúa, 1958, 478 pp.
- RETAHKIMAN, Benjamín.- Teoría de las finanzas públicas, T.I. México, UNAM, Instituto de Investigaciones Económicas, 1987, 227 pp.
- RETAHKIMAN, Benjamín y GIL VALDIVIA, Gerardo.- El federalismo y la Coordinación Fiscal, Coloquio sobre el Federalismo y la Coordinación Fiscal, (1978: México), --- UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1981, 94 pp.
- REYES NAVARRO, Angel.- La preterintencionalidad, México, Jus, 1949.
- RIVERA SILVA, Manuel.- Derecho penal fiscal, México, Porrúa, 1984, 335 pp.
- SALMON, Julio.- Proyecto de Código Penal boliviano, La Paz, - Impresiones Arno, 1936, 126 pp.
- SAMPARIO, A. Roberto.- Revista de investigación fiscal, México, S.H.C.P., 1987.
- SANCHEZ BELLA, Ismael.- Organización financiera de las Indias siglo XVI, México, Escuela Libre de Derecho, Miguel Angel Porrúa, 1990, 375 pp.
- SANCHEZ LEON, Gregorio.- Derecho fiscal mexicano, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1983, 237 pp.
- SANCHEZ TIJERINA, Isaías S.- Teoría de los delitos de omisión Madrid, Hijos de Reus, 1918, 132 pp.
- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.- Investigación fiscal, estudio sobre Nuevo León, México, Marzo de --- 1977, 135 pp.
- SECRETARIA DE LA PRESIDENCIA.- Proyecto de Ley de Ingresos -- del Erario Federal para 1947, México, 1983, 537 pp.

- SERVIN, Armando.- Finanzas públicas locales durante los últimos 50 años, México, 1956, 275 pp.
- SOLER Sebastián.- Derecho penal argentino, Buenos Aires, 1951, T. II.
- VALADEZ, José C.- El porfirismo: historia de un régimen, México, UNAM, 1941.
- VILLALOBOS, Ignacio.- Derecho penal mexicano, parte general, México, Porrúa, 1990, 654 pp.
- WELSEL, Hans.- Derecho penal alemán: parte general, 11a. Ed. Santiago de Chile, Jurídica, 1977, 378 pp.
- ZAFFARONI, Eugenio Raúl.- Manual de derecho penal, México, -- Cárdenas Editor y Distribuidor, 1986, 857 pp.
- .- Teoría del delito, Buenos Aires, -- EDIAR, 1973.
- ZAVALA BARQUERIZA, Jorge E.- El proceso penal ecuatoriano, -- Ecuador, Guayaquil, 1963.

LEYES Y CODIGOS:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Instituto Federal Electoral, 1990, 188 pp.
- Código Fiscal de la Federación, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1992, 277 pp.
- Código Penal para el Distrito Federal, México, Porrúa, 1991, 303 pp.