



186
2ej^o
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ARAGON**

**ESTUDIO DOGMATICO DEL ARTICULO 111
DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
L I C E N C I A D O E N D E R E C H O
P R E S E N T A :
ESPERANZA LECHUGA TELLEZ

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

SAN JUAN DE ARAGON, MEXICO.

1990



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.

I N D I C E

INTRODUCCION	6
CAPITULO I	OMISION DE DECLARACIONES
a) Declaraciones fiscales	10
b) Consecuencias al incumplimiento de presentar declaraciones	25
c) Delito por omisión en la presentación de declaraciones	34
CAPITULO II	SISTEMAS CONTABLES
a) Clases de sistemas contables	85
b) Consecuencias de las irregularidades cometidas en el manejo de los sistemas contables	92
c) Delitos relacionados con los sistemas contables	96
CAPITULO III	DESTRUCCION DE LIBROS
a) Documentación social y administrativa de las empresas	106
b) Irregularidades más frecuentes en el manejo de la documentación fiscal	112
c) Delitos relacionados con la alteración de la documentación fiscal de la empresa	114
CONCLUSIONES	124
BIBLIOGRAFIA	131

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

El Estado tiene diversas atribuciones encaminadas a hacer cumplir todas y cada una de las finalidades para las cuales se ha establecido como representante de la sociedad. Una de tantas, es preservar la buena marcha de la comunidad mediante la proporción de los servicios públicos suficientes, para la satisfacción de las necesidades básicas de la colectividad.

La manera en que el Estado da cumplimiento a dicho deber se realiza tanto al través de los ingresos que percibe por concepto de contribuciones, así como por otros medios. Para efecto de allegarse los recursos primeramente mencionados es necesario -- elaborar un aparato jurídico en el que se establezcan los aspectos materiales y formales a seguir.

En este sentido, surge un conjunto de derechos y obligaciones a cargo del Estado y de los contribuyentes, traducidos en una -- relación jurídico-tributaria, que bien realizada habrá de beneficiar a todos.

El cumplimiento de esta última no es siempre voluntario, al contrario se presenta un alto índice de inobservancia.

Dentro de las disposiciones del ordenamiento jurídico de un Estado, se distinguen aquellas cuya misión consiste en la represión y prevención de conductas nocivas que le vulneren. Este -- conjunto de normas pertenece al Derecho Penal.

Junto a este último se han creado, de manera paralela, una serie de normas penales ubicadas en ordenamientos distintos al Código Penal, denominadas delitos especiales.

Al Estado le interesa que el contribuyente cumpla de manera cabal todas sus obligaciones, sustantivas y formales, ya que de esta manera tendrá mayor control sobre su situación jurídica. Cuando ello no ocurre así se presenta una alteración al equilibrio de la comunidad, lo que ha motivado que se haya instaurado un Derecho Penal Fiscal, cuyo objetivo reside en reprimir las conductas atentatorias contra el Fisco, lo cual se logra al través de los medios coactivos de que dispone el Estado.

Las diversas conductas delictuosas contenidas en el Código Penal Federal y leyes especiales tutelan diversos valores que se estiman en un determinado tiempo y lugar.

De todos los bienes jurídicos tutelados, resalta por su importancia, el de la libertad del individuo en todos sus sentidos.

El Estado cuenta entre sus facultades con aquella capaz de limitarla mediante la pena privativa. Esta situación es de tal naturaleza importante que el ejercicio de la acción penal no puede ser objeto de un uso indiscriminado, sino al contrario ser producto de un estudio bien razonado, adonde se tomen en consideración los intereses y derechos tanto del presunto responsable así como los hechos mismos.

La pena privativa de la libertad debe ser el último recurso de que se haga uso, cuando existan otros medios menos drásticos y severos si la naturaleza de la conducta lo permite.

Quando no se encuentre en el contribuyente una tendencia --- abierta a delinquir, sino más bien su comportamiento sea motivado por otras circunstancias, que no justifiquen el que se le entable un procedimiento penal, la autoridad administrativa se -- encargará de castigarlo mediante la imposición de la multa co-- rrespondiente.

Para efectos del presente estudio se ha elegido al artículo 111 del Código Fiscal de la Federación, que define a varias conductas ilícitas especiales, precisamente por hallarse dentro de este ordenamiento, sancionadas con pena privativa de tres meses a tres años de prisión, por lo que corresponde exclusivamente a las Sociedades Mercantiles como sujeto activo de aquéllas.

La base de los delitos fiscales radica en el incumplimiento, doloso o culposo, de las disposiciones fiscales. Por lo tanto, se han analizado de la manera más profunda posible aquellas si-- tuaciones referentes a la declaración fiscal, contabilidad y documentación con ella relacionada vigente durante el año de 1989, para determinar si dan origen a una infracción en sentido es -- tricto o a un delito.

De igual manera, se ha estudiado lo relativo a las consecuencias que desencadena la inobservancia de tales deberes, en cada una de las conductas ilícitas.

Lo que haya de entenderse o no por delito no será objeto del presente, ya que como se sabe esto representa una ardua labor - no resuelta aún, así como tampoco lo serán las corrientes que - lo expliquen. Solamente seguiremos la concepción atomizadora en el sentido de descomponer al delito en cada una de sus partes a

efecto de analizarlo y que se constriñen a los aspectos positivos y negativos del mismo.

Por tal motivo es imprescindible el que se realice un estudio profundo sobre cada una de las conductas que se presentan a la luz de los elementos del delito tradicionalmente considerados a saber, la conducta, tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad, condicionalidad objetiva, punibilidad así como su correspondiente elemento negativo: ausencia de conducta, atipicidad, causas de justificación, inculpabilidad, falta de condicionalidad objetiva, excusas absolutorias y los llamados presupuestos: tipo e imputabilidad, para estar en posibilidades de decidir si se ha actualizado algún tipo penal o no.

De igual manera es importante el estudio respecto a las formas de manifestación de la conducta delictuosa en la sociedad. De esta forma abordamos lo referente a la tentativa, participación y concurso de delitos.

En el análisis de las conductas ilícitas se ha descubierto que, no obstante que los elementos del delito adoptan una individualidad frente a cada una de ellas, se generan ciertos puntos convergentes en los cuales resulta ocioso, a veces, dedicarles un nuevo estudio que no variara lo primeramente anotado.

En aquellos supuestos en los que nos topamos con esta circunstancia hemos hecho una llamada de atención a efecto de remitir al sitio en el cual se le abordó de manera completa, limítndonos a hacer los comentarios propios del caso.

CAPITULO I

OMISION DE DECLARACIONES

a) Declaraciones fiscales

1.- Concepto

El manejo adecuado de los conceptos que integran el lenguaje de cada materia es indispensable, ya que de ello depende la correcta interpretación que se les brinda. Esto que es válido para to do el conocimiento humano no lo es menos para las ramas jurídicas, las cuales debido a su interrelación, precisan de un deslinda. En atención a esto último, para efectos del presente inciso delimitaremos, por una parte, el alcance que daremos a la voz "declaración" y a su adjetivo, fiscal que determina el significado de aquélla, respectivamente. Precisemos en primer término a este último apoyándonos en el siguiente criterio que la Corte ha sustentado:

MATERIA FISCAL. SIGNIFICACION.

Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o lo referente a las sanciones que se impugnan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Séptima Época, Tercera Parte: Vol. 69. Pág. 51. A.D. 3683/73
Petróleos Mexicanos. Unanimidad de 4 votos.

De esta manera señalamos que cada vez que nos refiramos a una -

declaración en el presente, se entenderá ligada de manera inequívoca a todo lo que verse sobre contribuciones de acuerdo a lo señalado por el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, en términos generales declarar proviene del latín *declarare*, que implica el dar a conocer, esto es, hacer participe el conocimiento que alguno tenga sobre determinado objeto o rama del saber. En materia jurídica expresa Pina Vara, Rafael "que la declaración es una manifestación de saber, o de no saber, hecha por cualquier persona hábil interrogada por autoridades competentes con ocasión de un proceso o de un expediente administrativo"¹.

"Tomando en consideración la naturaleza de la materia que nos ocupa es preciso señalar que en torno a ésta se han formulado un sinnúmero de definiciones, procediendo exclusivamente a señalar tres, ya que no se pretende hacer una muestra de autores, no habiendo encontrado de todas maneras diferencias significativas con otras"².

Expresa Carreto Pérez, Adolfo que la declaración ". . . es un acto del administrado que aporta a la Administración los datos necesarios para practicar la liquidación.- Es una obligación legal y debe hacerse en forma que pueda conocerse el hecho imponible por escrito, acompañada de los documentos exigidos --

1. Pina Vara, Rafael, De. Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, México, 1976, pág. 222.
2. Cfr. Berliri, Antonio. Principios de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Vol. III, Madrid, 1973, pág. - 399 y Garza, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1976, pág. 555.

por la ley y en los plazos oportunos",³ de la cual resaltan los siguientes elementos:

- Se trata de un acto del particular, que no puede ser otro que el sujeto pasivo de la relación tributaria, sin precisar su naturaleza.
- Se debe integrar con datos que ayuden a la autoridad a practicar la liquidación.
- Se trata de una obligación legal de naturaleza formal.
- Su finalidad consiste en dar a conocer la producción de un hecho generador de crédito fiscal.

Garza, Sergio Francisco de la, por su parte, manifiesta que "es el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante los datos y elementos relevantes para su determinación y en algunos casos, además de la determinación misma de dichos créditos tributarios, con la pretensión en todo caso de que la autoridad reconozca como válida dicha liquidación".⁴ Con apoyo en ésta haremos las siguientes consideraciones:

- Consiste en un acto jurídico
- Del sujeto pasivo de la relación tributaria
- Contiene la comunicación de la producción del hecho generador de un crédito tributario.
- Con datos y elementos relevantes para su determinación e incluso, con la determinación misma.

3. Carretero Pérez, Adolfo. Derecho Financiero, Editorial Santillana, Madrid, 1969, págs. 511-512.

4. Garza, Sergio Francisco de la., Op. cit., pág. 566.

Adoptando como concepto de acto jurídico el que nos dá Gutiérrez y González en el sentido de considerarlo como "las conductas del hombre en que hay una manifestación de voluntad, con la intención de producir consecuencias de Derecho, siempre y cuando la norma sancione esa manifestación de voluntad, y sancione los elementos deseados por el autor",⁵ afirmamos desde este momento que la declaración no tiene efectos constitutivos del hecho generador, pero sí de la relación jurídica toda vez que con ésta se generarán una serie de consecuencias jurídicas, que independientemente de que sean o no queridas por el autor, serán sancionadas por el Derecho, lo que la convierte en un auténtico acto jurídico con base en lo dicho anteriormente.

Por otra parte, la relación jurídica no es otra cosa sino el cúmulo de derechos y obligaciones que surgen a cargo del Estado y del contribuyente o terceros, que hacen posible el cumplimiento de las disposiciones fiscales que se traducirán posteriormente en el logro de los fines del Estado. Giuliani Fonrouge nos dice al respecto que ". . . la relación jurídico tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario que alcanzan al titular de éste por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra"⁶ De tal manera tenemos que la persona que habrá de darle cumplimiento es aquella a quien la ley le indique tal obligación. Esta última consistirá en dar cumplimiento a la presentación de la declaración en los términos y formas exigidas -

5. Gutiérrez y González, Ernesto. Derecho de las Obligaciones, Editorial Cajica, México, 1976, pág. 124.

6. Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Editorial Depalma, Buenos Aires, Vol. 1, 1976, pág. 342.

por la disposición relativa.

De igual manera el autor en cita hace referencia a la situación de que la declaración versa sobre el hecho generador del crédito fiscal. Para efectos de mayor claridad señalemos que -- aquél consiste en la materia o actividad que el Estado ha gravado y este último, el derecho efectivo del Estado (fisco) para -- que se cumpla con la prestación de tipo pecuniario a que tiene derecho por efecto de la realización del supuesto normativo. En este sentido indica el artículo cuarto del C.F.F. en la parte -- conducente que:

"Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el -- Estado o sus organismos descentralizados que provengan de -- contribuciones . . ."

Por último, la declaración debe contener los datos que sean suficientes a efecto de que la autoridad esté en aptitud de aplicar el procedimiento de determinación del monto a cubrir por -- parte del contribuyente o en su defecto, admitir como válido el que este último señale.

Por su parte, Cortés Domínguez expresa que la declaración -- "es un acto del particular frente a la Administración que constituye presupuesto para que se ponga en marcha todo el procedimiento de gestión tributaria, por el cual se produce el efecto posterior de liquidación".⁷

Resulta interesante destacar de la presente el hecho de que el autor considere a la declaración como presupuesto, toda vez que, éste es aquello de lo cual se precisa de manera obligato--

7. Citado por Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González, -- Curso de Derecho Tributario, Vol. II, Editorial EDERSA, Madrid, 1975, págs. 64-65.

ría para efecto de que se produzca o genere una consecuencia.

En el caso que nos ocupa la presentación de declaraciones -- constituye una obligación del contribuyente que facilita la labor de la autoridad recaudadora pero que de ninguna manera el -- incumplimiento de la misma limita su actividad, ya que ésta puede realizar sus funciones o cumplir con ellas por otros medios. Tal es el criterio que la Corte ha sustentado al apuntar en jurisprudencia que:

RENTA. IMPUESTO SOBRE LA FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA Y PRESENTACION DE DECLARACION DE INGRESOS.

No es verdad que la autoridad fiscal esté imposibilitada para ejercer sus facultades de determinación del impuesto y de cobro del mismo por el hecho de que no se le presentaron declaraciones, pues si bien es verdad que para calificar una declaración es necesario que haya la misma, también es cierto que la facultad del fisco para exigir el pago de un impuesto no está supeditada a la voluntad del causante porque bastaría que éste no presentara sus declaraciones para que el fisco quedara inactivo en sus facultades económico-coactivas. Precisamente cuando el causante no cumple con las obligaciones a que está sujeto, el Fisco tiene posibilidad de -- sustituirle formulando las calificaciones estimativas.

Sexta Epoca. Tercera Parte.

Vol. CIX. Pág. 19, R.F. 15/16 Andrés Peral Zorrilla y otros, 5 votos.

Vol. CX. Pág. 27 R.F. 45/66 Refugio Ramírez de Arellano de Palafox. 5 votos.

Vol. CX. Pág. 27 R.F. 685/65 Ismael Vega Peláez. 5 votos.

Vol. CXII. Pág. 66 R.F. 160/66 María Teresa G. de Cervantes. Unanimidad de 4 votos.

Vol. CXIII. Pág. 20 R.F. 245/66 Julio A. Castro. 5 votos.

Por lo tanto, de acuerdo a lo anterior la presentación de declaraciones no constituye de ninguna manera presupuesto de la actividad determinadora de la autoridad fiscal.

Por otra parte, el autor en cita no hace referencia a la naturaleza del acto del particular ni a la circunstancia de que -- mediante la declaración se da cumplimiento a una obligación legal derivada de la producción de un hecho generador de crédito

fiscal.

Apoyándonos en las consideraciones anteriores podemos establecer como notas características de la presentación de declaraciones fiscales a las siguientes, con base en lo señalado por los autores:

- Se trata de una obligación legal de hacer a cargo del sujeto pasivo de la relación tributaria.
- Se trata de un acto de colaboración del sujeto pasivo con la autoridad recaudadora con la finalidad de que se determine el monto de la contribución a cubrir, cuando lo hubiere, o bien se acepte el expresado en la misma.
- Se comunica, mediante su uso, la producción del hecho generador de un crédito fiscal.

Con el propósito de determinar cual será el concepto que manejaremos en el presente trabajo, debemos tomar en consideración los siguientes aspectos en torno a la declaración:

- La existencia material de la misma como documento
- El contenido de la misma
- La presentación de la misma ante la autoridad hacendaria

"Constituye este último aspecto una obligación de hacer im puesta al sujeto que realiza un presupuesto jurídico que se presume actualizado, pero no probado. Representa, por lo tanto, -- una simple obligación al margen de la existencia de la obligación "ex-lege", esto es el deber de pagar el impuesto"⁸. Este aspecto de la declaración es precisamente aquél sobre el que -- versan las definiciones de los diversos autores que hemos citado.

8. Cfr. Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González, Op. cit., págs. 61-62.

Dentro del campo del derecho fiscal, como en los otros, el contribuyente está obligado a la observancia de las disposiciones, ya sean éstas de naturaleza sustancial o de pago, o formales. Conviene destacar que la presentación del informe de los ingresos, egresos y en fin, de la situación jurídico-económica de aquél debe hacerse ante la autoridad fiscal respectiva en -- las formas oficiales que la misma ha elaborado previamente o -- bien, en oficios conteniendo los datos y requisitos que el artículo 31 del C.F.F., señala. Es a este documento al que se le conoce vulgarmente como declaración fiscal, y sobre el que gira -- la obligación formal de hacer. Por esta razón considero que las definiciones anteriormente vertidas no se refieren al documento como declaración. Por ello procedo a formular la siguiente y -- que adoptare a lo largo del presente:

"La declaración fiscal es el documento en virtud del cual el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria da cumplimiento a una obligación formal, nacida de la producción de un hecho generador de crédito fiscal".

a) Es un documento.

El documento es "el objeto material en el cual, por escritura o gráficamente, consta o se significa un hecho".⁹ "Se integra por dos elementos: el objeto material y el significado. El primero está representado por el instrumento material y el segundo, por la idea que expresa".¹⁰ En el caso que nos ocupa el objeto material se representa por la hoja de papel, que bien puede ser elaborada o simplemente llenada con los datos que se ajusten a la situación del contribuyente, por haber sido estructurada previa

9. Cfr. Rivera Silva, Manuel. El Procedimiento Penal. Editorial Porrúa, México, 1982, pág. 227.

10. Idem.

mente. El significado es el contenido que se informa y que demuestra la situación propia del sujeto pasivo, que mediante la impresión de su huella o firma alcanza tal categoría toda vez que el que la suscribe se obliga con el contenido de lo que presenta so pena de no ser aceptada por la autoridad si no cumple este requisito (artículo 31 antepenúltimo párrafo C.F.F.).

Todo lo dicho se refuerza con el criterio que la Corte ha -- sustentado en la siguiente tesis jurisprudencial:

DOCUMENTO. CONCEPTO DE.

Por documento debe entenderse el escrito en el que se asienta la memoria de un hecho, el papel o cosa con que se justifica algún suceso, escrito, papel o cosa que alcanza la categoría de documento si está firmado por los que en el acto intervienen, y rango de público si está autorizado con firma y sellos, por funcionario o empleado en el ejercicio de sus -- funciones, con fe pública, según lo establece el artículo -- 129 del Código de Procedimientos Cíviles, consecuentemente, si una persona sustrae formas que sirven para "renovación de cartillas, para el servicio militar nacional si éstas no están "llenas" y mucho menos firmadas, no comete el delito de sustracción de documentos.
Sexta Epoca, Vol. CXIII, Pág. 19 Amparo Directo 212/66 José Natividad Serna Bautista. 3 de noviembre de 1966. Unanimidad de 4 votos.

b) El cumplimiento es realizado por el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Se han distinguido en materia fiscal dos tipos de normas: las de orden sustantivo y las formales. Las primeras se refieren al derecho de las obligaciones, derivado de la necesidad ingente del Estado de allegarse grandes cantidades de dinero y el segundo, integra un conjunto de actividades impuestas al contribuyente como acto de colaboración con la autoridad a efecto de que se cumpla con el crédito fiscal de manera cabal, espontánea y puntual. Se establecen en esta última deberes de hacer, no hacer y tolerar.

La presentación de declaraciones encuadra dentro de los deberes de hacer que se manifiesta en el documento respectivo, que implica cierta liberación de energía por aquél a quien la ley - señala de manera expresa.

c) La obligación se deriva de la producción de un hecho generador de crédito fiscal.

"Este elemento lo hemos expuesto con antelación, sitio al cual remitimos en obvio de repeticiones".¹¹

2.- Naturaleza Jurídica de la Declaración Fiscal

"Como lo indicamos"¹² el contribuyente debe emplear formatos - preestablecidos u oficios conteniendo los requisitos que le exige la autoridad fiscal. Debido a ello la información que proporciona escapa a su elección debiendo sujetarse exclusivamente a lo requerido. "En base al contenido de la declaración se han -- formulado diversas teorías para explicar su naturaleza, de las cuales haremos simplemente mención por no corresponder a los fines del presente profundizar en la problemática. De tal manera tenemos que:

- 1.- Se le considera como una confesión. Sus efectos son similares a los de la confesión haciendo prueba en contra del contribuyente (TESORO Y PUGLIESE).
- 2.- No se considera como confesión (VANONI).
- 3.- Puede contener una confesión pero no es consustancial a su naturaleza (BERLIRI).
- 4.- Constituye una modalidad de auto-liquidación (CUTRERA).
- 5.- Es un acto constitutivo de la obligación tributaria (ALLO--

11. Vid. supra, pág. 13-14

12. Vid. supra, pág. 17 y sigs.

RIO).

6.- Es un acto del administrado que conteniendo una manifestación del mismo no es un negocio jurídico sino que es presupuesto de un acto administrativo, que es el verdadero negocio jurídico (M. Cortés)" ¹³.

Durante la actividad diaria de los contribuyentes se presentan un sinnúmero de acontecimientos de los cuales al Estado sólo le interesan algunos y que han sido señalados de manera expresa en las declaraciones con objeto de que aquél le presente una panorámica de su situación fiscal. Desde el momento en que se asientan los datos requeridos, el sujeto pasivo debe tener los elementos probatorios suficientes que los avalen. Por ello considero que el contenido de las declaraciones encierra la aceptación de los mismos y de alguna manera, una confesión porque los mismos hacen prueba en contra de su suscriptor, quien tendrá el deber de desvirtuarlos cuando no esté conforme con los resultados que sobre los mismos determinen las autoridades fiscales.

3.- Requisitos. Características de la Declaración.

"La obligación de presentar a la autoridad financiera los datos relevantes al hecho generador del tributo es casi general para todos los casos en que se aplica el procedimiento normal de liquidación. Es una obligación que puede considerarse como principio de Derecho Tributario formal. Dicha declaración puede ser formal o no, según se prescriba la forma en que ha de hacerse, ya sea escrita o verbal. Debe contener todos los datos neces-

13. Cfr. Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. Op. cit. Vol. II, Págs. 58-60.

rios para la determinación, incluso de la deuda impositiva. Se debe presentar ante la autoridad administrativa correspondiente por razones de materia o territorio, salvo que la ley autorice también la presentación en una oficina distinta".¹⁴ De nuestra legislación se desprenden los siguientes requisitos:

a) De forma.-

Dispone el artículo 31 del C.F.F. que la presentación de declaraciones se hará siempre por escrito, ya sea en los formatos -- preelaborados o por oficio conteniendo nombre, domicilio, clave del Registro Federal de Causantes, ejercicio y datos relativos a la obligación por cumplir, así como el monto del mismo cuando se trate de obligación de pago. Por otra parte, el artículo 33, fracción III, señala como obligación de la autoridad la elaboración de tales formularios, así como su distribución oportuna.

b) Clases.-

De la lectura de las disposiciones fiscales se desprende la --- existencia de varios tipos de declaraciones: periódicas, anuales, complementarias y de autocorrección fiscal.

Las declaraciones periódicas son aquellas que se deben pre-- sentar ante las autoridades respectivas durante plazos más o me-- nos uniformes. Por vía ejemplificativa señalamos los siguientes supuestos del I.S.R. y el I.V.A.

- Las personas morales con fines no lucrativos presentarán de-- claraciones de pago provisional, cuatrimestralmente, el día - 15 de los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año (art. 69 L.I.S.R.).

14. Cfr. Giannini, A.D. Instituciones de Derecho Tributario, -- Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 188.

- Las sociedades mercantiles presentarán declaración mensual a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago -- (art. 12 L.I.S.R.).

En el caso del I.V.A. se presentará declaración provisional mercantil, a más tardar el día 10 de cada uno de los meses del ejercicio (art. 5, segundo párrafo, L.I.V.A.).

Las declaraciones anuales, por otra parte, como su nombre lo indica se presentarán por un período de 12 meses, y entre otras tenemos a las siguientes:

- Declaración anual del ejercicio que debe presentarse dentro - de los tres meses siguientes a la fecha de su terminación -- (art. 58, fracción VIII L.I.S.R.).

- Declaración anual que se presenta en el mes de marzo de cada año en la que se determine el remanente distribuible, el ingreso no acumulable, enajenación de bienes, la proporción que de estos conceptos corresponda a cada integrante y las bases para determinar la participación en el siguiente año de calendario (art. 72, fracción III L.I.S.R.).

Por lo que corresponde al I.V.A. se presentará declaración - anual dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio (art. 50, tercer párrafo, L.I.V.A.).

El artículo 32 del C.F.F. se refiere a las declaraciones --- complementarias que tiene derecho a presentar el contribuyente sustituyendo los datos de la original dentro del plazo de cinco años siguientes a la presentación de esta última, en relación - al artículo 44 de su Reglamento. De igual manera el artículo 16

del R.I.V.A. hace mención a ellas.

Por otra parte, el artículo 58 del C.F.F. menciona la facultad del contribuyente de autocorregir su situación fiscal y -- que debe presentar dentro de los plazos que en él mismo mencionan.

c) Lugar de presentación.-

Se presentan en las oficinas autorizadas, cuya competencia está prevista dentro del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y en la que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de -- 1989.

De igual manera se podrán enviar por medio del servicio postal en pieza certificada, en los casos en que se autorice (art. 31, quinto párrafo, C.F.F.).

d) Garantía de estricta reserva.-

El contribuyente confía que todos los asuntos que realiza, tanto con particulares como con autoridades, se desarrollen dentro de un ámbito de discreción que le permitan desenvolverse, y lograr las metas esperadas. Necesita de un ambiente que le brinde seguridad, por tal motivo en materia tributaria se ha recogido el principio de estricta reserva dentro del artículo 69 del -- C.F.F. que a la letra dice:

El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias - estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellas en que deban suministrarse datos a los - funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judi-

ciales en proceso del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias, o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código.

Sólo por acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público se podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.

b) Consecuencias del Incumplimiento a la Obligación de Presentar Declaraciones

El Estado, dentro de sus obligaciones tiene la de elaborar el sistema normativo sobre el cual se van a desarrollar las relaciones en la colectividad. El contenido de éste está determinado por una serie de elementos de distinta índole que el legislador toma en consideración a efecto de elevarlos a normas jurídicas. Cada una de éstas encierra de una u otra forma diversos valores que aquél desea preservar. El cumplimiento de los postulados que contempla no pueden ser dejados al arbitrio de los destinatarios porque es de sobra conocido que mediante el libre albedrío de los mismos no se lograrían los fines del Estado. Por ello, es que se les deben señalar consecuencias que los fuercen a su cumplimiento. En este sentido conviene recordar que "para que una norma pertenezca a la esfera del derecho es necesario que defina la conducta que constituye la condición de una sanción y determine esta sanción"¹.

1. Villoro Toranzo, Miguel. Introducción al Estudio al Derecho, Editorial Porrúa, México, 1980, pág. 317.

Ahora bien ¿Qué es la sanción? En este sentido se han elaborado diversas definiciones, que en términos generales atienden a los mismos elementos. Tenemos, de esta manera que García Maynez expresa que es "consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado" ². Por otra parte, Kelsen nos dice: "La sanción es convertida en una consecuencia de la conducta que se considera perjudicial a la sociedad y que, de acuerdo con las intenciones del orden jurídico, - tiene que ser evitada"³. Por último, Villoro Toranzo manifiesta que: "es una declaración solemne que confirma o desaprueba una norma o un acto, declaración que en propiedad corresponde a la autoridad".⁴

De lo anterior, podemos señalar como conclusiones las siguientes:

- 1.- El legislador indica, mediante normas jurídicas, que conductas deben ser observadas por el sujeto pasivo. "Kelsen denomina a esta norma, secundaria diciendo que en ella se contempla la prescripción de actos positivos o negativos, la que puede ser obedecida o desobedecida por el súbdito y que constituye a final de cuentas la conducta deseada por el legislador".⁵
 - 2.- El destinatario de la norma la obedece o desobedece según - lo decida. Si obedece se ha generado el efecto esperado. - Si no lo hace surge, entonces, la necesidad de obligarlo me
2. García Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, Editorial Porrúa, México, 1980, pág. 295.
3. Kelsen, Hans. Teoría General del Derecho y del Estado, Imprenta Universitaria, México, (S/F), pág. 60.
4. Villoro Toranzo, Miguel, Op. cit., págs. 69-72
5. Kelsen, Hans. Op. cit., págs. 58-59.

diante la imposición de una sanción que de igual manera que la anterior ha sido señalada en la norma jurídica, o en -- otra. Esta constituye, a decir de Kelsen la norma primaria.

3.- Por último, se debe señalar quien es el órgano facultado para la imposición de la sanción, atendiendo a su naturaleza.

Para determinar a quien corresponde la aplicación de la sanción se deberá atender al caso particular y a las atribuciones que la ley señale a cada órgano.

"Dentro de las sanciones no encontramos diferencias esenciales en lo que se refiere a su naturaleza externa. Por lo que toca a los propósitos, hállase una simple diferencia relativa; ya que la ley penal tiende a la retribución y la civil, a la reparación. Otra distinción la hallamos en el procedimiento empleado para su aplicación y que esté previsto en los diversos ordenamientos jurídicos".⁶

Nos resta indicar qué tipo de sanciones se han señalado para las diversas conductas ilícitas. La sanción, que constituye la consecuencia lógica-jurídica mediata por el incumplimiento del deber adopta diversas formas atendiendo al ilícito, al interés protegido y al afectado, así como la finalidad perseguida.

Para efectos de determinarlas, para el caso que nos ocupa, -- "nos apoyaremos en el siguiente cuadro que brinda García Domínguez"⁷ que engloba a las de otros "autores".⁸

6. Cfr. Hans, Kelsen. Op. cit., págs. 69-72
7. Cfr. García Domínguez, Miguel Angel. Teoría de la Infreacción Fiscal; Derecho Fiscal Penal. Cárdenas, Editor y Distribuidor, México, 1982, pág. 394.
8. Cfr. García Máynez, Eduardo. Op. cit., pág. 302, Pérez de -- Ayala, José Luis y Eusebio González, Op. cit., Vol. I, pág.- 360 y Jarach, Dino. Clases de Derecho Tributario, Escuela Nacional de Hacienda, Buenos Aires, 1970, págs. 110-112.

S A R C I O N E S	Penas privativas de la libertad	Restitución de la cosa obtenida por el delito.	
	Penas económicas	multa	Pago del precio de la misma, si no fuere posible aquélla.
		reparación del daño	Indemnización del daño.
	Penas que consisten en la pérdida de los bienes o derechos	Pérdida de los instrumentos del delito	Suspensión o privación de derechos
		Inhabilitación	
		Destitución o suspensión de funciones o empleos.	

Con lo anteriormente manifestado esperamos crear una idea básica en torno a las normas jurídicas y sus consecuencias, en caso de incumplimiento. Toca, en este momento definir cuáles son las que el legislador ha determinado para el caso de incumplimiento a la obligación de presentar declaraciones fiscales.

Dentro de los efectos que se producen tenemos el hecho de -- que la autoridad solicite al contribuyente la presentación de -- la declaración faltante procediendo de manera conjunta o sucesiva a la realización de los siguientes actos:

- Cuando se omita una declaración periódica o del ejercicio, se le impondrá una cantidad igual a la determinada en la -- última o seis últimas declaraciones, o bien mediante determinación presuntiva de la autoridad. Este pago tiene la calidad de pago provisional y no exonera la obligación de --

presentar declaración. Si la presentación de la declaración opera antes de que se haga efectivo el pago, el contribuyente se libera de éste. Si se presenta con posterioridad a la notificación de aquél, se disminuirá del importe que se declare.

- Cuando se hubieren omitido las declaraciones durante los últimos tres ejercicios, o no se atiendan tres requerimientos, en el sentido de que se presenten las declaraciones en un plazo de seis días excepto cuando se trate de declaraciones en que baste con no atender un requerimiento, se procederá a embargar precautoriamente los bienes o la negociación. Si el contribuyente cumple con el requerimiento, o si durante dos meses después de que práctica el embargo, no obstante el incumplimiento las autoridades no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación se levantará aquél.
- Se impondrán multas por cada requerimiento no atendido. -- Nunca se formularán más de tres.
- Cuando no obstante, los requerimientos anteriormente anotados el contribuyente continúa en su actitud de incumplimiento, se pondrán los hechos en conocimiento de la autoridad competente para que proceda por desobediencia a mandato legítimo de autoridad.

Por otra parte, notamos que el incumplimiento a la obligación de presentar declaraciones es una infracción. Como toda norma del ordenamiento jurídico, las tributarias han integrado un conjunto de sanciones abstractas que se imponen al transgre-

sor de su contenido. Se integra, de esa manera, el Derecho Tributario Penal".⁹

La infracción tributaria es en "sentido genérico, toda vulneración de las obligaciones nacidas de esa relación jurídica tributaria o si se prefiere, toda conculcación de las normas jurídicas en que esas normas parecen previstas y definidas".¹⁰

Así, en el caso que nos ocupa se actualiza la hipótesis de - si A es, B debe ser. Si no es B, debe ser C. De tal forma, la A se equipara a lo que conocemos como hecho generador, entendido como la realización de aquella conducta que da nacimiento a -- obligaciones, formales o sustantivas y que en la hipótesis equivale a B. El Derecho, espera, de manera fehaciente que se le dé cumplimiento a éstas. Sin embargo, cuando no sucede así se actualiza o concretiza un ilícito que se hace acreedor a una sanción y que se representa mediante la C.

La conducta, cuyo estudio abordamos, es un ilícito tributario, al cual se le ha clasificado como falta y delito, respectivamente. En torno a esta situación se ha generado una gran controversia, ya que no se ha podido definir de manera clara que - los diferencia y por otra parte, cuál es el motivo que orilló - al legislador a perseguir mediante dos procedimientos, que aun cuando tienen distinta finalidad, juzgan la misma conducta.

"Sobre el primer aspecto hay unanimidad en la doctrina al -- considerar que no se puede establecer una diferencia sustancial entre aquéllas y éste, señalando exclusivamente que el legisla-

9. Cfr. Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. Op. cit., Vol. I, pág. 357.

10. Sainz de Bujanda, Fernando. Hacienda y Derecho. Estudio de - Derecho Financiero. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, Vol. II, pág. 207.

dor ha determinado qué actuares nocivos son atentatorios del -- orden existente, teniendo un mismo origen, sancionados con diferente consecuencia, siendo ésta la única diferencia con la cual se les puede identificar".¹¹ Debemos recordar que una conducta considerada como delito puede, o bien dejar de serlo o entrañar una infracción en sentido estricto. Corresponderá determinarlo en el momento histórico en el que se genere aquélla. En cuanto al segundo aspecto se puede estimar que el principio que consagra el artículo 23 constitucional en el sentido de que nadie -- puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene no es vulnerado por -- el hecho de que una misma conducta se juzgue mediante dos procedimientos distintos, ya que como indicamos anteriormente lo que distingue a uno y otro está precisamente determinado por la sanción que se endereza. Tratándose de la conducta que nos ocupa, notamos que nuestra legislación sanciona los incumplimientos -- como infracciones y algunos de ellos, como delitos, encontrándose se superpuestos unos con otros, derivándose responsabilidades -- distintas, persiguiéndose de manera independiente, con objeto -- de que el fisco se allegue con agilidad y oportunidad las sanciones económicas.

La coexistencia de dos procedimientos punitivos diversos obedece a razones de política legislativa que encuentra justificación en la necesidad del Estado de allegarse fondos de una manera más pronta y expedita, no sujetándose a la resolución de un

11. Cfr. Jarach, Dino. Op. cit., pág. 109, Sainz de Bujanda, -- Fernando. Op. cit., Vol. II, págs. 210-211 y Serrano Gómez, Alfonso. Fraude Tributario (Delito Fiscal), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1977, págs. 31-38.

proceso penal largo y dilatado. Ello no es vulnerador de garantías porque el afectado puede valerse de los medios que la ley señala.

En este sentido se ha manifestado Montoro Puerto al señalar que: "es posible, pues, la coexistencia de una infracción fiscal y de un delito como manifestaciones distintas de una misma conducta; o dicho de otro modo, una misma conducta puede ser -- integradora de categorías jurídicas diferentes y al propio tiempo compatibles, ya que las diversas sanciones tienen finalidades diversas, y por ello pueden existir determinaciones sancionatorias adoptadas por cada una de las esferas públicas concurrentes, que pueden operar con plena independencia una de otras". 12

Dentro de la materia tributaria se ha hecho una distinción tajante entre ambas esferas de competencia no existiendo posibilidad de que haya invasión entre una y otra. Al respecto el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación enuncia:

La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesos, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

Se desprenden de éste las siguientes finalidades de la sanción fiscal:

- "- Cumplimiento forzoso consistente en el pago de las contribuciones omitidas.
- Indemnización que opera mediante la imposición de recargos, y

12. Citado por García Domínguez, Miguel Ángel. Op. cit., pág. 396.

- Castigo, consistente en la imposición de multas y penas corporales".¹³

Por otra parte, el artículo 94 sirve de complemento a aquél al expresar que:

En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá -- sanción pecuniaria; las autoridades administrativas con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal.

El Código Fiscal de la Federación recoge para cada conducta la sanción pecuniaria o multa y en algunos casos su correspondiente pena privativa de libertad. En términos generales tenemos que las "infracciones que dan origen a sanciones fiscales son tanto el incumplimiento de la obligación fiscal de pagar, como otras conductas antijurídicas que pueden agruparse en la figura del incumplimiento de deberes formales o sea, de aquellos deberes que tienen contribuyentes, fedatarios y aun terceros, de colaboración con la autoridad fiscal con el fin de asegurar que ésta reciba cabal, puntual y espontáneamente las prestaciones pecuniarias; hay pues, dos tipos de infracciones fiscales: sustantivas y formales".¹⁴

Con base en lo manifestado en el inciso anterior y a lo largo del presente se ha podido advertir que la naturaleza de la obligación presente es formal. En este sentido tenemos que los artículos 81 y 82 del C.F.F. tipifican como infracción e indican la sanción respectiva. Por su parte el artículo 111, fracción I, la tipifica como delito, al cual dedicaremos el siguiente inciso.

13. Cfr. García Maynez, Eduardo. Op. cit., págs. 298-302.

14. García Domínguez, Miguel Angel. Op. cit., pág. 33.

c) Delito por Omisión en la Presentación de Declaraciones.

La conducta indicada al rubro pertenece a la categoría de los - delitos innominados que adopta la calidad de infracción tributaria en sentido estricto y delito, respectivamente. Para efectos de este último carácter el artículo 111, fracción I, del Código Fiscal de la Federación ha dispuesto:

Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a - quien:

I.- Omite presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios -- fiscales.

Es precisamente en base a éste sobre el cual desarrollaremos el estudio del presente delito tomando como elementos del mismo a los siguientes:

"ASPECTOS POSITIVOS	ASPECTOS NEGATIVOS
Conducta	Falta de acción
Tipicidad	Ausencia de Tipo
Antijuridicidad	Causas de Justificación
Imputabilidad	Inimputabilidad
Culpabilidad	Inculpabilidad

Condiciones Objetivas de	Falta de condicionalidad -
Punibilidad	objetiva
Punibilidad	Excusas Absolutorias" ¹

De igual manera nos referiremos a los modos de aparición del delito como son la tentativa, la participación y el concurso.

A) Conducta

Se ha denominado a este elemento del delito de diversas maneras no importando en el presente señalarlas, sino únicamente precisar que cualquiera que ella sea se debe entender vinculada de manera indisoluble a un ser humano, ya que el Derecho Penal sólo concede relevancia a los hechos provenientes de éste, violatorios del orden social, que se propugna por mantener.

Por lo tanto, atendiendo a que "el término conducta, por su carácter amplio se refiere a toda actividad externa del hombre que se manifiesta en la realización de un delito, ya sea que consista en una acción o en una omisión, sujeta a una valoración social y jurídica"², sólo consideraremos a aquéllas que importen alteraciones a los bienes jurídicos que tutelan los tipos en cuestión y que reúnan los requisitos exigidos por los mismos.

El artículo 7o del Código Penal Federal define al delito como al acto u omisión que sancionan las leyes penales, de lo que inferimos la existencia de conductas positivas y negativas. En las primeras se requiere la realización de actos, y en las se-

1. Castellaros Tena, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal, Editorial Porrúa, México, 1979, pág. 134 y Jiménez de Asúa, Luis: La Ley y el Delito. Principios de Derecho Penal. Editorial Hermes, México, 1954, pág. 226.
2. Jiménez Huerta, Mariano. Derecho Penal Mexicano. Vol. I. Editorial Porrúa, México, 1980, págs. 106-108.

gundas, de inactividades. En los delitos de omisión el tipo delictivo se perfecciona por el no actuar del sujeto a quien se le ha impuesto un deber de hacer, sin que se requiera de la producción de un resultado material y tangible. De esta manera expresa Bettiol: "un comportamiento humano asume por consiguiente el calificativo de omisivo sólo en relación a una exigencia de una norma que impone a un sujeto el deber de activarse" ... "la omisión penal tendrá por consecuencia relieve sólo en contacto con una exigencia jurídica".³

De acuerdo con lo anteriormente manifestado y atendiendo a la descripción legal del delito que nos ocupa notamos que la conducta del mismo es omisiva. Dentro de las normas jurídicas tributarias se impone, a los contribuyentes que realicen hechos generadores de crédito fiscal, la obligación de cumplir con determinados deberes formales, siendo uno de ellos, el de la presentación de declaraciones, el cual no al no ocurrir genera un daño para el Fisco Federal, que le afecta su patrimonio, al no conocer cuál es la auténtica situación de los sujetos pasivos.

B) Resultado

Toda conducta humana persigue un fin, que es el resultado que el individuo se ha representado y al cual ha dirigido toda su conciencia y voluntad. Corresponde esta afirmación a una relación de causa-efecto, consistiendo la primera en una acción u omisión y la segunda, en un resultado que representa la consecuencia de aquéllas.

Toda causa habrá de generar una serie de efectos naturales -

3. Bettiol, citado por Jiménez Huerta, Mariano. Op. cit., pág.-160.

de los cuales sólo algunos de ellos interesan al Derecho por la relevancia que tienen en la producción del tipo descrito por la ley.

Por lo tanto, podemos concluir que "son resultado todas las modificaciones del mundo externo producidas por el hacer o el omitir; pero para el derecho penal, sólo aquellas de tales manifestaciones que pertenecen a una figura delictiva"⁴.

Por otra parte, "se han clasificado tradicionalmente los delitos, atendiendo al resultado que producen, en formales y materiales. En aquéllos el delito se agota en la acción u omisión respectiva. En los últimos la producción de un cambio físico o material es indispensable para considerar que se ha agotado el delito.

La distinción entre uno y otro es importante a efecto de precisar si hubo o no lugar a la tentativa y la explicación del nexo causal"⁵.

Del delito que nos ocupa se desprende que no es preciso que se genere un cambio en el mundo externo para considerar que el delito se ha perfeccionado. Esto se debe a la naturaleza misma de la conducta omisiva. Por ello debemos señalar que en el presente no se genera mutación externa, debiendo buscar su integración en la omisión misma. De esta manera se infiere que el resultado del delito de omisión en la presentación de declaraciones pertenece a aquel que doctrinariamente se ha denominado formal porque "se agota el tipo . . . en la omisión del agente no

4. Hippel, citado por Jiménez Huerta, Mariano. Op. cit., Vol. I, pág. 173.

5. Ibidem. págs. 165-167.

siendo necesario para su producción un resultado".⁶

C) Nexo Causal

Quando se ha causado un efecto dárino para la sociedad se debe indagar cual ha sido la causa del mismo. Se establece, de esta manera, una relación inseparable entre el efecto y causa que se conoce como nexo causal, a efecto de que se apliquen las sanciones pertinentes.

"Para explicar las condiciones que se deben presentar, para que exista el nexo causal se han elaborado diferentes teorías"⁷, teniendo preeminencia la de la equivalencia de las condiciones formulada por Von Buri en 1932 y la de la causalidad adecuada de Von Bar y Von Knes, en la que se considera como causa determinante a aquélla capaz de producir el resultado.

Este problema de la causalidad, aun cuando se haya extendido a todos los delitos, sólo se presenta en aquellos en los que -- existe mutación en el mundo externo; ya que como afirma Jiménez Huerta "no es posible confundir la acción o la omisión con el resultado ya que éste se produce como consecuencia de una relación de causa-efecto".⁸

Al ser el delito que nos ocupa, de resultado formal y no pudiendo señalar un nexo causal porque no existe cambio físico -- entre la omisión y la consecuencia jurídica concluimos que para efectos de precisar al responsable atendemos a cuando la conducta esperada por el Derecho no se ha verificado en los plazos y

6. Castellanos Tena, Fernando. Op. cit., pág. 137.

7. Cfr. Cuello Calón, Eugenio. Op. cit., págs. 300-301, Jiménez de Asúa, Luis. La Ley y el Delito, págs. 241-250, Forte Pettit Candaudap, Celestino. Programa de la Parte General del Derecho Penal, U.N.A.M., México, 1968, págs. 259-287.

8. Jiménez Huerta, Mariano. Op. cit., pág. 170.

modos exigidos, a efecto de sancionar al responsable.

D) Clasificación del delito en orden a la conducta y al resultado.

Los delitos se clasifican, atendiendo a la conducta, en:

- Omisivos y Comisivos, cuya determinación ya abordamos.
- "Unisubsistentes y Plurisubsistentes.- Los primeros son -- aquellos en los que el tipo se colma con un sólo acto y -- los segundos, en cambio se perfeccionan mediante una serie de pasos encaminados a la obtención del resultado, en los que la conducta se fracciona haciendo admisible la -- tentativa, situación que no se observa en los primeros. -- Cada parte de la conducta se denomina acto y el conjunto de éstos, acción"⁹.
- "Instantáneos y Permanentes.- Es instantáneo cuando el comportamiento humano destruye de manera definitiva el bien jurídico o pone en marcha los elementos para su fin, sin que sea posible prolongar aquél. El permanente, por el -- contrario, muestra una continuidad de la conducta, plazo durante el cual el bien jurídico se comprime sin destruirlo, en razón a la conducta ininterrumpida"¹⁰.

Por lo que al delito que nos ocupa, se refiere, indicamos -- anteriormente que pertenece a la categoría de los omisivos. Al representar la conducta una omisión que se prolonga en el tiempo, característica ésta que lo define como plurisubsistente, ya que se integra de un conjunto de actos representados por cada una de las declaraciones que está obligado a presentar, que en su con--

9. Cfr. Jiménez Huerta, Mariano. Op. cit., págs. 126-127.
10. Ibidem, pág. 153.

junto al término del ejercicio, componen una acción, siendo en este caso una omisión. De igual manera, se le puede considerar habitual porque reúne las características que para este último, se exigen. Esto es:

- "Una omisión formada por la repetición de la misma.
- Son de la misma naturaleza
- Cada omisión aislada no constituye delito
- La suma de todas es lo que integra al delito".¹¹

Efectivamente, la omisión en la presentación de declaraciones precisa del conjunto de omisiones del contribuyente, de la misma naturaleza, que por sí misma no constituyen delito porque el sujeto pasivo puede presentar posteriormente las faltantes, no integrándose el tipo, y la suma de todas ellas es lo que forma la conducta, cuando se cumple con el requisito de temporalidad.

Por último, "el delito en comento pertenece a la categoría de los permanentes ya que en éste el bien jurídico se comprime sin ser destruido, atendiendo a que el deber que se infringe persiste impuesto durante tiempo indefinido".¹²

"Por lo que corresponde al resultado, los delitos se han clasificado en formales y materiales".¹³ Nuestro delito pertenece a la primera categoría porque como lo señalamos no se produce mutación en el mundo externo que tenga relevancia penal.

Por otra parte, se considera a los delitos de daño y peligro

11. Cfr. Porte Petit Candaudap, Celestino. Programa de la Parte General del Derecho Penal, U.N.A.M., México, 1968, págs. 423-429.
12. Cfr. Jiménez Huerta, Mariano. Op. cit., pág. 160.
13. Cfr. Jiménez de Asúa, Luis. La Ley y el Delito., págs. 232-233, Quello Calón, Eugenio. Op. cit., págs. 261-280 y Caste-llanos Tena, Fernando. Op. cit., pág. 137.

según el grado de alteración al bien jurídico tutelado. La omisión en la presentación de declaraciones indudablemente es de daño, ya que independientemente de que exista o no obligación de pago, al no cumplirse con el deber se está afectando a la Hacienda Pública, al verse privada de la obtención de los recursos a que tiene derecho y al desconocer la auténtica situación jurídica de los obligados.

E) Ausencia de conducta

Dentro del orden de prelación de los elementos del delito ubicamos en primer plano a la conducta, puesto que con la actividad u omisión del sujeto activo se producirá el resultado esperado o no se generará el querido.

La conducta representa, dentro de los elementos del delito, la llave que abre al mundo externo las intenciones del sujeto, que se concretizan en la realización de varios actos u omisiones. El delito es la conjunción de todos sus elementos y la ausencia de cualquiera de ellos acarreará su inexistencia. La afectación que sufra alguno de ellos se ha clasificado de la siguiente manera:

- a) Causas de inimputabilidad: son "aquellas en que, si bien el hecho es intrínsecamente malo, contrario al derecho, no se encuentra sujeto de delito en condiciones de serle atribuible el acto realizado, por no concurrir en él el desarrollo o la salud mental, la conciencia o la espontaneidad"
- b) Causas de Justificación "son las que excluyen la antijuridicidad, que entre en el hecho objetivo determinado --

por una ley penal" (Augusto Kohler)

- c) Causas de impunidad o excusas absolutorias son las que excluyen la aplicación de la pena, no obstante la existencia del delito por causas de utilidad social en las cuales no es aconsejable su punicción".¹⁴

La ausencia de conducta se ubica en el primer inciso porque esta última no es producto de la libre y espontánea voluntad del sujeto, ya que su producción y las consecuencias de la misma escapan a su elección. Nuestro Derecho ha recogido dentro del artículo 15, fracción I, como causas de ausencia de conducta el "incurrir el agente en actividad o inactividad involuntarias".

En la fracción anterior se pueden presentar un sinnúmero de circunstancias que alteren el libre albedrío de algún sujeto, -- que van desde la fuerza física exterior e irresistible, pasando por el sueño, hipnotismo, movimientos reflejos, fuerza mayor hasta sonambulismo, además de otras a las cuales no hemos hecho mención. Por este motivo, el juzgador deberá precisar en cada caso concreto si la conducta que se imputa a un individuo ha sido propia de él o bien encuentra alguna excluyente de incriminación.

El caso que nos ocupa no admite en términos generales, una -- ausencia de conducta, porque atendiendo a la naturaleza de los -- deberes fiscales no es posible aceptar que la no presentación de declaraciones por parte de algún contribuyente vaya a beneficiar a otro, siendo que se valga de él a efecto de constreñirlo a no cumplir, además de que otras posibilidades son inaceptables debido a que la exigencia temporal del ilícito en comento es excesi-

14. Carranca y Trujillo, Raúl y Raúl Carranca y Rivas. Código Penal Anotado, Editorial Porrúa, México, 1980, págs. 59-60.

vamente larga y no permite admitir, lógicamente, que causas como las enumeradas se prolonguen por periodo equivalente.

En el sentido anterior se ha manifestado Micheli Gian, Antonio¹⁵ al señalar que "la declaración, . . ., no se limita a un -- acto de colaboración con las oficinas de impuestos sino que manifiesta, en cierto grado, efectos sustanciales en los límites que se han visto que no pueden por otra parte, definirse como negociales, dado que la disciplina de la declaración excluye buena parte de la importancia de los vicios del consentimiento. Es decir, basta la voluntad de la declaración y la corrección de errores está limitada en el sentido que se ha visto, de tal manera que puede dudarse de la relevancia del dolo (del tercero) y de la violencia, a menos que se pueda demostrar la falta absoluta de la voluntad en la declaración; lo que en la práctica no será muy fácil de probar".

Aun cuando en las anteriores afirmaciones el autor en cita se refiere al contenido de la declaración, resalta de alguna manera que dicha presentación es competencia exclusiva de aquél a quien se le impone la obligación, no pudiendo alegar de ninguna manera que tanto su contenido como su no presentación obedece a causas ajenas al mismo, que escapan a su control.

F) La tipicidad

Antes de abordar el problema referente a la tipicidad dedicaremos las presentes líneas al tipo, ya que aquélla existe en función de éste. "En torno al tipo se han elaborado diversas construcciones jurídicas tendientes a explicar su naturaleza, su jus

15. Micheli Gian, Antonio. Curso de Derecho Tributario. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975, pág. 237.

tificación e importancia. A partir de la labor de Beling en 1906, que reestructuró en 1930 referida al llamado "tatbestand" conocido ahora como tipo se abrió una nueva materia de especulación en la que se ha ido adelantando poco a poco. De la idea original de éste, a la fecha se han creado diversas teorías como la del indicio, de la identidad o superación y la del tipo como elemento de concreción y conocimiento y la de la antijuridicidad como ratio essendi de la tipicidad".¹⁶

Cualquiera que fuere la postura que se adopta, es pertinente señalar que sólo tendrán el carácter de delito aquellas conductas que el legislador haya descrito previamente a su comisión, - respetándose de esta manera el principio de "no hay delito sin ley" que se recoge en los artículos 14 constitucional y 7o del - C.P.F., resultando no merecedoras de castigo todas aquellas que no se localicen en los ordenamientos que contengan tipos penales.

"El tipo, en términos generales, es la descripción legal de la conducta que el legislador plasma en el catálogo, contenido en el Código Penal y en leyes especiales".¹⁷

Pavón Vasconcelos, Francisco indica que el tipo " . . . es la descripción concreta hecha por la ley de una conducta a la que en ocasiones se suma su resultado, reputada como delictuosa al conectarse a ella una sanción penal" ¹⁸

Por su parte, Jiménez de Asúa, Luis lo define como "la abstracción

16. Cfr. Pavón Vasconcelos, Francisco. Manual de Derecho Penal - Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1978, págs. 253-263 y --
Forte Petit Candaudap, Celestino. Op. cit., págs. 423-429.
17. Carranca y Trujillo, Raúl. Derecho Penal Mexicano. Parte General, Editorial Porrúa, México, Vol. I, 1970, pág. 217.
18. Ibidem, pág. 259.

cción concreta que ha trazado el legislador, descartando los detalles innecesarios para la definición del hecho que se cataloga en la ley como delito" 19 .

De lo anterior se concluye que la conducta que consideramos como delito en el presente trabajo debe ajustarse a los requerimientos del artículo 111, fracción I, del C.F.F., debido a que éste representa su descripción legal, es decir su tipo.

"En la integración de los tipos se han distinguido diversas notas que se concretan en elementos objetivos, normativos y subjetivos. En cuanto a los primeros, éstos comprenden al sujeto -- activo, pasivo, modalidades temporales, a los medios comisivos y al objeto material. Los segundos son las consideraciones de orden de tipo jurídico y cultural que precisan de una valoración, y los terceros se encuentran vinculados al aspecto de antijuricidad mediante expresiones como: proponiéndose un fin, para fines propios o ajenos, etc., que nos indican las intenciones del actor"20 .

De la descripción del ilícito que nos ocupa se desprenden únicamente elementos objetivos, los cuales procedemos a analizar.

1.- Sujeto Activo

"El sujeto activo es aquel a quien la ley le imputa la comisión de algún ilícito, ya sea que haya actuado o haya omitido. En este sentido se ha discutido ampliamente en la doctrina cual es la responsabilidad penal de las sociedades mercantiles. A pesar de

19. Jiménez de Asúa, Luis. La Ley y el Delito., pág. 254.

20. Pavón Vasconcelos, Fernando. Op. cit., págs. 263-271 y Porte Petit Candaudap, Celestino. Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal, Editorial Porrúa, México, 1978, págs. 431-439.

que la bibliografía sobre el presente es abundante nos bastará -- para los fines del mismo indicar que aun cuando en materias como el derecho penal fiscal y derecho penal económico se les ha conferido responsabilidad penal a las personas jurídicas, adoptando una actitud realista y lógica podemos concluir, que si bien es -- cierto que mediante la sociedad como instrumento se cometen delitos por los órganos que las representan, éstos últimos nunca podrán ser atribuidos a aquélla como entidad. La sociedad se hace acreedora a determinado tipo de sanciones apoyándonos en el hecho de que no ellas, sino sus representantes cometen ciertas consecuencias perjudiciales a los individuos o a la sociedad. La -- aplicación de la pena presupone una capacidad retributiva y preventiva, propia del individuo y nunca de la persona moral. En to do caso los intimidables son sus componentes. Todo ello no implica que se deje fuera de las regulaciones jurídicas a las sociedades, y que no repercutan en ellas los efectos que produce el actuar delictuoso de sus miembros. A lo que nos referimos es a que la naturaleza de su responsabilidad es otra, totalmente distinta a la del ente individual".²¹

El único sujeto activo en los delitos, es el ser humano ya -- que él es el único capaz de entender y querer y "como la volun--tad es psicológicamente atributo y facultad sólo de la persona -- física, la conducta es siempre conducta humana".²² Como el caso que nos ocupa se centra en las sociedades mercantiles, y al no -- tener éstas vida propia, sino que son el resultado de los actos

21. Cfr. Cuello Calón, Eugenio, Op. cit., págs. 283-284 y Nuñez C., Ricardo. Derecho Penal Argentino., Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1959, Tomo I, págs. 212-217.

22. Jiménez Huerta, Mariano. Op. cit., pág. 20.

que desarrollan sus componentes, es sobre éstos adonde debemos - buscar al responsable del delito, basándonos en las atribuciones que cada uno de ellos tenga y que deben constar de manera fehaciente. No debemos, empero, olvidar que el juez puede dictar medidas en contra de las sociedades con fundamento en los artículos 11 y 24 del C.P.F., cuando se reúnan los requisitos que los mismos señalan.

El artículo 111, fracción I, del C.F.F. indica de manera genérica con un "quien" cual es el responsable del ilícito no debiendo perder de vista que conforme a lo indicado, sólo incumple el deber aquél a quien la ley le ha señalado la obligación siendo - por lo tanto, un sujeto con características de propio, especial o exclusivo el responsable del delito en cuestión. De esta manera, los que intervengan en el delito, junto al sujeto activo, -- tendrán la categoría de cómplices.

"En cuanto al número, es un sujeto individual, monosubjetivo o de sujeto único puesto que puede realizarse por uno o varios - sujetos"²³.

2.- Sujeto Pasivo

"Es aquel sobre quien recae la acción del delito. Es titular del derecho o interés lesionado o puesto en peligro por el delito. - Pueden tener tal carácter:

- 1) El hombre individual
- 2) Las personas colectivas (contra su honor y propiedad)
- 3) El Estado

23. Porte.Petit Candaudap, Celestino. Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal, págs. 438-441.

4) La colectividad social" 24

Dado que los delitos fiscales tutelan el patrimonio de la Hacienda Pública, lógico resulta afirmar que el Estado es el que resiente el perjuicio cuando alguno de ellos se comete. Por lo tanto, y "de acuerdo con la clasificación que Jiménez de Asúa -- brinda sobre el Estado, como sujeto pasivo único" 25 concluimos que en el delito de omisión en la presentación de declaraciones se quebranta un bien o interés exclusivo del Estado, como entidad política o administrativa, ya que se perjudica a la Hacienda Pública de la cual éste es titular. De igual manera resulta afectada la sociedad o colectividad social, ya que al ser el Estado la forma que aquélla adopta como modo de organización política -- siendo representada por sus órganos, cuando aquél incumple sus deberes para con la misma la perjudica por no darle cabal satisfacción a sus necesidades.

3.- Objeto

"Los estudiosos del Derecho conciben la existencia de dos objetos: material y jurídico. El primero está representado por la cosa o persona sobre la cual recae el delito. Es confundido a veces con el sujeto pasivo del delito cuando tiene esta última calidad. El segundo se identifica con el bien jurídico tutelado -- por la norma como pueden ser la vida, el honor, la integridad ff

24. Cfr. Cuello Calón, Eugenio. *Op. cit.*, pág. 292, Carrancá y Trujillo, Raúl. Derecho Penal Mexicano. Parte General, págs. 192-193 y Jiménez de Asúa, Luis, Tratado de Derecho Penal, - Editorial Losada, Buenos Aires, 1954, Tomo III, pág. 86.

25. Cfr. Jiménez de Asúa, Luis. Tratado de Derecho Penal, Tomo III, pág. 80.

sica, la salud, el patrimonio, la seguridad, etc"²⁶.

En el delito de omisión en la presentación de declaraciones el objeto material se identifica con el Estado como sujeto pasivo. El jurídico corresponde al patrimonio, representado por la Hacienda Pública.

4.- Referencias Temporales

En la definición del presente delito se impone como requisito de temporalidad el que se omita presentar declaraciones durante dos o más ejercicios fiscales. Un ejercicio fiscal equivale al periodo señalado en la ley que la autoridad toma en consideración a efecto de que cumplan los sujetos pasivos de la relación tributaria con sus obligaciones fiscales, sean éstas sustantivas o formales. Del artículo 11 del C.F.F. se desprende la existencia de ejercicios regulares e irregulares. El regular siempre es de doce meses y el irregular comprende un periodo menor. Para efectos de precisar cuando se ha cumplido el ejercicio fiscal atendemos a los lineamientos generales del artículo mencionado que expresa que en el caso de sociedades mercantiles con ejercicio social, su ejercicio fiscal coincidirá con éste. Si no lo tuviere, será el año de calendario.

Con base en ello debemos contar a partir de cuando se cumple el ejercicio de la sociedad que omite declarar a efecto de estar en condiciones de precisar si aquella conducta se ha realizado dentro de los límites temporales del delito o no, y determinar si éste se ha perfeccionado.

26. Cfr. Cuello Calón, Eugenio. Op. cit., pág. 292, Carranca y Trujillo, Raúl. Derecho Penal Mexicano, Tomo I, págs. 192-193. Jiménez de Asúa, Luis. Tratado de Derecho Penal, Tomo III, pág. 86.

Después de haber señalado cuales son los elementos objetivos, integrantes de la descripción del tipo es oportuno hablar de lo que es la tipicidad. "Si entendemos por ésta a la adecuación de la conducta concreta al tipo legal concreto"²⁷ concluimos que cuando la omisión del sujeto a quien se impone el deber de presentar declaraciones se haga durante dos o más ejercicios fiscales la estará encuadrando en los extremos del tipo de referencia, siendo por lo tanto, típica.

G) Clasificación en orden al tipo

"En términos generales los tipos se han clasificado de la siguiente manera:

Por su
composición

- Normales.- Se integran por la descripción objetiva de la conducta.
- Anormales.- Se integran con apreciaciones de índole subjetivo que representan a los "elementos subjetivos del injusto".

27. Cfr. Carranca y Trujillo, Raúl. Derecho Penal Mexicano, -- pág. 217.

Por su
ordenación
metodológica

Fundamentales.- Es el tipo que no depende de otro y que a su vez puede dar vida a otros.

Complementados.- Es aquel que depende del fundamental para existir del cual toma el nombre, más otras características.

Especiales.- Es aquel tipo que tomando sus notas del fundamental, es independiente de aquél a la vez que se denomina de otra manera. Pueden ser cualificados o privilegiados según la pena, en relación al fundamental, ya sea mayor o más benigna.

	Casuístico.- Indican de manera precisa - cual es la conducta que ha de integrar al tipo. En és- tos encontramos a los alter nativos formados, que se -- identifican mediante el -- empleo de una "o" y los acu mulativamente formados <u>iden</u> tificados con una "y".
Por su formulación	Formulación Libre.- En estos tipos no se indica que conducta perfecciona el delito, pudiendo realizarse con cualquiera. Esto no im- plica que sea ilimitada, ya que la actividad debe ser - idónea para producir el re- sultado.
Por el daño que causan	De daño o de lesión.- Son aquellos en los cuales el bien jurídico es menos- cabado. De peligro.- Son aquellos en los cuales se <u>expone</u> al bien jurídico a sufrir un daño". ²⁸

28. Cfr. Castellanos Tena, Fernando. Op. cit., págs. 171-172, -
Jiménez de Asúa, Luis. La Ley y el Delito, págs. 274-282, -
Porte Petit Cándauap, Celestino. Apuntamientos de la Parte
General del Derecho Penal, págs. 451-464 y Pavón Vasconce-
los, Francisco, Op. cit., págs. 271-278.

Aplicando estas ideas al delito que nos ocupa obtenemos lo siguiente:

- Atendiendo a su composición es normal porque el legislador se limitó a hacer una descripción objetiva de la conducta sin tomar en cuenta aspectos subjetivos.
- Atendiendo a su ordenación metodológica es fundamental debido a que no depende para su existencia de ningún otro, y puede dar vida a otros delitos.
- Atendiendo a su formulación es casuístico ya que sólo puede integrarse el tipo mediante la omisión total en la presentación de declaraciones durante dos o más ejercicios -- fiscales.
- Atendiendo al daño que causan podemos señalar que entraña una afectación al Fisco porque el incumplimiento de obligaciones de la índole que sean, afectan la estabilidad del Estado y en consecuencia la de la sociedad. Por lo tanto, el delito presente, es a todas luces de daño.

H) La atipicidad o ausencia de tipicidad

El delito es la descripción de alguna conducta que se considera nociva para la sociedad. Se compone, como lo indicamos de diversos elementos necesarios para su configuración. Es tanto o más perjudicial para la estabilidad general el que no se sancionen conductas perniciosas como el que se castigue a quienes no han cometido delitos, o bien que se les sancione con penas superiores o inferiores a las que merecen por sus actos. Por ello el juzgador cuando se enfrenta a un hecho delictuoso debe estudiar y analizar que la conducta desplegada corresponde de manera to-

tal y perfecta a aquéllas por la cual ha de sancionársele.

"Es conveniente, antes de proseguir, distinguir a la atipicidad de la falta de tipo. Esta última se presenta cuando no hay descripción legal de alguna conducta, amparada por el principio de nullum crimen sine lege. Por el contrario, cuando existiendo el tipo y la conducta, por razones circunstanciales, sean éstas en orden a los sujetos, referencias, medios comisivos, etc., no se amolda a aquél estamos en presencia de la primera, entendida como la no adecuación de la conducta al tipo"²⁹.

"Como causas de atipicidad tenemos:

- Falta de calidad exigida en cuanto al sujeto activo
- Falta de calidad exigida en cuanto al sujeto pasivo
- Falta de objeto o no satisfacción de las exigencias de la ley
- Falta de referencias temporales o espaciales
- Ausencia de medios comisivos
- Ausencia de los elementos subjetivos del injusto"³⁰

Con base en lo anterior debemos entender que ante la verificación de una conducta delictuosa que se presume omisiva de declaraciones debemos cercionarnos de que reúne de manera cabal - todas las exigencias legales para determinar si es típica o no. "En el caso de que no fuere así nos enfrentaríamos a las siguientes consecuencias:

- No integración del tipo
- Traslación de un tipo a otro

29. Cfr. Porte Petit Candauap, Celestino. Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal, págs. 465-466.

30. Idem.

- Existencia de un delito imposible"³¹.

I) La antijuridicidad

Al igual que todos los elementos del delito, el presente no podría dejar de ser un punto sobre el cual se desarrollan las más variadas opiniones. Sin embargo, podemos considerar que la antijuridicidad es ". . . un desvalor jurídico, una contradicción o desacuerdo entre el hecho del hombre y las normas del Derecho"³².

Del caudal de acontecimientos en los cuales el individuo es agente activo, el legislador ha identificado a algunos que por sus consecuencias pueden ser nocivos para el desarrollo de las relaciones sociales, pudiendo dañar o exponer a un peligro a los bienes jurídicos que en un determinado tiempo y lugar son estimados. Por ello, para hablar de antijuridicidad es preciso determinar que la conducta cometida por el agente se encuentra señalada en una ley penal, ya que por muy inmoral o antisocial que sea, si no la prevé esta última carece de tal calidad. Por tal razón, se concluye que la tipicidad es la exteriorización de la antijuridicidad que se adecúa al principio "nullum crimen sine lege" y a otro de "no hay antijuridicidad penal sin ley penal"; a menos que se produjere una causa que la elimine (causas de -- justificación)"³³.

Por lo tanto, la conducta que siendo omisiva en la presentación de declaraciones durante dos o más ejercicios fiscales puede estimarse antijurídica, toda vez que hay una ley que la ha definido previamente y que en el caso presente cobra vida en el

31. Porte Petit Candaudap, Clestino. Apuntamientos de la Parte General del Derecho, págs. 478-479.

32. Pavón Vasconcelos, Francisco. Op. cit., pág. 283.

33. Cuello Calón, Eugenio. Op. cit., pág. 312.

artículo 111, fracción I del C.F.F.

Los autores han considerado a la antijuridicidad como elemento, aspecto, carácter e incluso como delito mismo. De igual manera se le clasifica como formal o material, subjetiva u objetiva, general o penal, etc. "De éstos podemos aceptar únicamente al que señala que la antijuridicidad es formal porque tiene su base en el principio nullum crimen sine lege, requiriendo para su existencia de:

- Adecuación a un tipo penal
- Que la conducta no esté amparada por una causa de justificación"³⁴.

J) Causas de Justificación

Por regla general se presume que toda conducta que se comete, - descrita en un tipo, es delictuosa. No obstante ello, el legislador ha plasmado una serie de normas jurídicas que tienen el efecto de anular la antijuridicidad de aquéllas, esto quiere decir se reconoce que son lícitas porque en realidad se encuentran apegadas a Derecho. A este conjunto de disposiciones se les conoce como causas de justificación, definidas como ". . . aquella que conforma a Derecho una conducta o hecho que de otro modo sería antijurídica"³⁵. Las causas de justificación atienden exclusivamente a aspectos objetivos referidos a la conducta, haciendo caso omiso de situaciones subjetivas del inculpado.

"El artículo 15 del C.P.F. contiene entre diversas fracciones, bajo el rubro de causas excluyentes de responsabilidad, título censurado por Carranco y Rivas, aduciendo que mejor denomi-

34. Cfr. Porte Petit Candaudap, Celestino. Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal, págs. 481-489.

35. Idem.

narse causas excluyentes de incriminación, por ser éste un concepto más amplio que aquél"³⁶, a las causas de justificación siguientes:

- 1) Legítima Defensa (fracción III)
- 2) Estado de Necesidad (fracción IV)
- 3) Ejercicio de un Derecho (fracción V)
- 4) Cumplimiento de un Deber (fracción V)
- 5) Impedimento Legítimo (fracción VIII)

Para efecto de determinar si amparándose en algunas de las anteriores causas el contribuyente pudiere válidamente omitir la presentación de declaraciones, haremos sobre ellas una breve referencia.

1.- Legítima Defensa

La legítima defensa ". . . es la repulsa inmediata, necesaria y proporcionada a una agresión actual e injusta, de la cual deriva un peligro inminente para bienes tutelados por el Derecho"³⁷

La fracción III del artículo mencionado expresa que:

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 medie provocación suficiente e inmediata por parte del agredido o de la persona a quien se defiende.

"Del análisis de ésta se desprende que aquélla se integra -- tanto de elementos positivos como negativos. Positivos son la agresión real, actual o inminente y sin derecho. Los negativos, que haya una provocación a la agresión y que sea una causa inme

36. Carranca y Trujillo, Raúl y Raúl Carranca y Rivas. Código Penal Anotado, págs. 59-63.

37. Pavón Vasconcelos, Francisco. Op. cit., pág. 303.

diata y suficiente para ella, que previó la agresión y pudo fácilmente evitarla por otros medios legales, necesidad racional del medio empleado en la defensa y que el daño que iba a causar el agresor era notoriamente de poca importancia comparado con el que causó la defensa"³⁸

Conforme con esta situación y tomando en cuenta la naturaleza de las relaciones establecidas entre el Estado y los contribuyentes en los delitos fiscales no es posible concebir que la omisión en la presentación de declaraciones no se cumpla como consecuencia de haber sido el sujeto pasivo de la relación tributaria objeto de alguna agresión por parte de persona física representante del Estado. Se excluye, por improcedente, la presente causa de justificación del delito que nos ocupa.

2.- Estado de necesidad.-

En el estado de necesidad nos enfrentamos a una colisión de intereses en la cual se presenta una pugna entre bienes jurídicamente protegidos, de los cuales uno se debe sacrificar por la presencia de un peligro que les amenaza.

Por ello, tenemos que "el estado de necesidad es una situación de peligro actual o inmediato para bienes jurídicamente protegidos, que sólo puede evitarse mediante la lesión de bienes, también jurídicamente protegidos, pertenecientes a otra persona"³⁹.

"Para que se configure, requerimos:

1) Amenaza de un mal o peligro grave y actual o inminente.

38. Cfr. Porte Petit Candaudap, Celestino. Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal, pág. 303 y sigs.

39. Cuello Calón, Eugenio. Op. cit., págs. 342-348.

El mal que amenaza debe ser igual o de mayor gravedad que el causado para evitarlo.

- 2) Que aquél sea injusto es decir, que la ley no obligue al sacrificado a someterse al mal o peligro que le amenaza.
- 3) Imposibilidad de evitar el mal por otro medio que no sea el sacrificio del bien ajeno.
- 4) Que el necesitado no haya dado lugar con su conducta intencional al surgimiento del estado de necesidad⁴⁰.

La fracción cuarta del artículo 15 del C.P.F. establece que:

Obrar el acusado por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado intencionalmente ni por grave imprudencia por el agente, y que éste no tuviere el deber jurídico de afrontar, siempre que no exista otro medio practicable y menos perjudicial a su alcance.

Como ya lo indicamos, el bien jurídicamente tutelado en los delitos fiscales está representado por la Hacienda Pública. En el otro extremo se encuentra el de los contribuyentes. Pudiere acontecer que en determinados momentos éstos se sintieran afectados en su patrimonio por la imposición de obligaciones que le hiciere el Estado, debido a su actividad. A pesar de ello no se toman en cuenta, como ya lo manifestamos, a efecto de considerar si existe o no una causa de justificación a los elementos subjetivos que en este caso se presenten, debiendo el contribuyente recurrir a los medios legales que le ofrecen las diversas disposiciones fiscales a efecto de atemperarlos, con lo cual se demuestra la existencia de un medio legal menos perjudicial al

40. Cfr. Porte Petit Candaudap, Celestino. Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal., págs. 539 y sigs. y Ouello Calón, Eugenio. Op. cit., págs. 342-348.

que se pretendiere ejecutar consistente en adoptar una actitud netamente omisiva. Por ello, es que no es dable hablar en el -- presente delito del estado de necesidad.

3.- Ejercicio de un derecho y cumplimiento de un deber.

La fracción V del multicitado artículo 15 contempla las causas al rubro citadas en los siguientes términos:

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.

"Todo el que pretendiere amparar su conducta en esta causa - de justificación deberá acreditar de manera fehaciente que el deber o derecho que ejercita está plenamente respaldado por una norma jurídica, en la cual se señale de manera expresa que acc-- túa conforme a derecho. Al referirse esta causa a una forma legítima no debemos limitarla a lo que en estricto sentido se entiende sino extenderla a todo acto del poder administrativo que tenga facultad de obligar"⁴¹.

En este sentido, la Corte, ha sustentado que:

Para que la causa de justificación relativa al cumplimiento de un deber o ejercicio de un derecho opere, es necesario -- que los derechos y deberes estén consignados en la ley. Así pues, el deber legal puede ser: a) resultado del empleo, cargo, autoridad o función públicas del agente y b) resultante de una obligación general, como ocurre tratándose de que un particular aprehenda a delincuente in fraganti o impida la consumación de un delito.
Semanario Judicial de la Federación. Sexta Epoca, Segunda -- Parte, Tomo XIII, pág. 58.

"Ahondando en lo referente a cuanto se puede derivar el cumplimiento de un deber, y por lo tanto, ejercerlo como causa de justificación debemos señalar que aquél puede emanar:

41. Cfr. Carrancá y Trujillo, Raúl. Derecho Penal Mexicano, --- pág. 363.

- a) De una norma jurídica, ya que en ésta se plasma cuál es la conducta que debe realizar el sujeto, por lo que al -- acatarla se coloca en lo preceptuado, siendo en tal forma su conducta ilícita.
- b) De una orden de autoridad, entendida como la indicación -- que hace el superior jerárquico a otro, a efecto de que -- realice determinada conducta, estableciéndose una rela--- ción formal y sustancialmente legítima. La legalidad formal se refiere a la competencia del superior al dictarla, competencia del subordinado al cumplirla y ejecución de -- la misma en la forma prescrita por la ley. La legalidad -- sustancial se refiere al conjunto de los presupuestos se-- ñalados en la ley"⁴².

Por lo que toca al ejercicio de un derecho, vale lo mismo -- que lo manifestado para el cumplimiento de un deber ya que ---- aquél debe plasmarse plenamente en una norma jurídica, en la -- cual se apoya la realización de una conducta cuando se le ha -- ejecutado de manera racional.

De acuerdo con estos lineamientos podemos concluir que en el caso del delito presente, el contribuyente no puede escudar su incumplimiento en alguna de estas causas, ya que no existe ningún tipo de excusa en otros ordenamientos que le justifique no acatar sus obligaciones.

4.- Impedimento legítimo.-

"En el impedimento legítimo se está actuando conforme a derecho, ya que si bien no se cumple una disposición se está acatando --

42. Antolisei citado por Pavón Vasconcelos, Francisco, Op. cit., págs. 107-108.

otra, que justifica que la primera no se observe"⁴³.

En este orden de ideas, la fracción VII del artículo 15 indica que:

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

El impedimento legítimo en el caso del delito que nos ocupa estaría representado por el señalamiento que en otras disposiciones se hiciera, en el sentido de no obligar al contribuyente a presentar declaraciones y lo cual deberá acreditar en términos claros y precisos.

K) Culpabilidad

Cuando se ha cometido un delito es necesario establecer que el individuo cuenta con el desarrollo emocional y psíquico suficiente a efecto de poder estimarlo responsable. Por lo tanto, antes de abordar el estudio de la culpabilidad nos referimos a la imputabilidad. Se ha considerado a esta última como presupuesto de la culpabilidad, elemento del delito y como presupuesto del delito en general.

Jerónimo Montes⁴⁴ la define como "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."

Junto a los imputables, que deben satisfacer los requerimientos citados en la definición anterior se hallan aquellos sujetos que no han alcanzado un desarrollo intelectual y emocional

43. Cfr. Carrancá y Trujillo, Raúl. Derecho Penal Mexicano, --- pág. 372.

44. Citado por Jiménez de Asúa, Luis. La Ley y el Delito, pág. 351. Cfr. asimismo Castellanos Tena, Fernando, Op. cit., --- pág. 218 y Pavón Vasconcelos, Francisco, Op. cit., pág. 359.

mínimo que les permita tener el control suficiente sobre sus -- actos y la capacidad de encararlos. En este sentido se es inimputable. La inimputabilidad se presenta por la falta de desarrollo intelectual y físico o por perturbaciones mentales, ya sean transitorias o permanentes.

Se reconocen como causas a la "minoría de edad"⁴⁵, "sordomudez"⁴⁶, "las enfermedades mentales y las acciones libres en su causa"⁴⁷ cuando reúnan los requisitos legales. "Castellanos Tena, Fernando, además de las mencionadas incluye al miedo grave"⁴⁸ y por su parte "Jiménez de Asúa, Luis a la embriaguez y el dolor"⁴⁹.

"De las anteriormente mencionadas, el Código Penal actualmente no incluye de manera expresa a la minoría de edad"⁵⁰. Sin embargo, y de acuerdo con lo señalado por los artículos 34, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el 1o de la Ley que crea los Consejos Tutelares para Menores Infractores del Distrito Federal podemos concluir que los individuos que no hayan alcanzado la edad de 18 años son irresponsables penalmente.

No obstante lo anterior es apreciable que personas menores de esta última edad han alcanzado una madurez física e intelectual superior a individuos de 18 años, lo cual es notorio dada

45. Cfr. Jiménez de Asúa, Luis. La Ley y el Delito, pág. 365. la señala como falta de desarrollo mental junto con la sordomudez.

46. Cfr. Castellanos Tena, Fernando. Op. cit., pág. 223.

47. Cfr. Quello Calón, Eugenio. Op. cit., pág. 407.

48. Castellanos Tena, Fernando: Op. cit., pág. 223.

49. Lo que no acontecía anteriormente, ya que se le regulaba en el artículo 119, en el Título Sexto. Delincuencia de menores, actualmente derogado.

50. Quello Calón, Eugenio. Op. cit., págs. 407-413.

la gran disparidad de criterios de los Códigos Penales de los diversos Estados de la República. "Por otra parte, el menor de edad está exento de la aplicación de penas en sentido estricto sujetándoseles, a medidas correctivas y educacionales idóneas a efecto de que se le inhiba continuar con la línea delictuosa"⁵¹, al igual que todos los inimputables.

Por lo que concierne a las otras causas de inimputabilidad, señala el artículo 15 fracción II del C.P.F. que:

Padecer el inculpado, al cometer la infracción, trastorno mental o desarrollo intelectual retardado que le impida comprender el carácter ilícito del hecho, o conducirse de acuerdo con esa comprensión, excepto en los casos en que el propio sujeto activo haya provocado esa incapacidad intencional o imprudencialmente.

Señalar un límite a la conducta humana, que presenta los más variados matices, y encuadrarla dentro de la normalidad es tarea difícil. La fracción en comento se refiere a perturbaciones mentales equivalentes a la alteración o anulación de la inteligencia convirtiendo al individuo en irresponsable. "Tenemos dos tipos de perturbaciones:

- Aquellas que son extrañas a la personalidad del agente y que irrumpen en ella transformándola. Corresponden a este tipo la psicosis (perturbaciones provenientes de enfermedades mentales) y las neurosis como la histeria, esquizofrenia, epilepsia, etc.
- Aquellas que son producto de la propia personalidad anormal del agente. Tenemos entre otras a la oligofrenia (imbecilidad, idiocia, etc)"⁵².

De igual manera, "se han clasificado los trastornos menta-

51. Cuello Calón, Eugenio. Op. cit., págs. 414-427.

52. Idem.

les en transitorios y permanentes. Hasta dónde se puede considerar que sea uno u otro dependerá de la labor que desarrolle el especialista, del que se auxiliará el juez a efecto de determinar la responsabilidad. Dentro de este tipo de perturbaciones - podemos ubicar al miedo grave, ya que encuentra un origen netamente psicológico proveniente de causas internas del propio sujeto"⁵³.

Dentro de la misma fracción se hace alusión a aquellas que presenten un desarrollo intelectual retardado que les impida conocer el carácter ilícito de sus hechos. La palabra es el modo de manifestación de ideas y pensamientos por excelencia, sin descuidar otras más con lo cual percatamos el avance intelectual de quien los emplea, así como del uso adecuado que de las mismas se haga. Se consideraba, de manera expresa, dentro del artículo 67 del C.P.F., a los sordomudos como inimputables aplicándoseles medidas educacionales. Actualmente, se ha limitado el artículo 67 vigente a señalar a todos los inimputables de manera genérica, por lo que el juez debe realizar una labor de análisis del caso concreto para deslindar si el sordomudo es o no inimputable auxiliado del personal necesario y capacitado.

Como causa atenuadora de la incapacidad señala la fracción en estudio, que aquélla no sea producto de la actuación intencional o imprudencial del sujeto activo, porque entonces si será responsable. Se conoce a esta circunstancia con el nombre de acciones libres en su causa y que afirman su presencia "cuando se produce un resultado contrario a Derecho, por un acto u omisión". 53. Cfr. Castellanos Tena, Fernando. Op. cit., págs. 227-228.

sión, en estado de inimputabilidad, si bien esta conducta fue ocasionada por un acto (acción u omisión) doloso o culposo, cometido en estado de imputabilidad"⁵⁴.

Apoyándonos en lo manifestado en cuanto al sujeto activo del delito que nos ocupa así como lo señalado en torno a los inimputables podemos concluir que la presente conducta dista mucho de ser desarrollada por algún irresponsable penalmente. Esta afirmación, sin embargo no es absoluta ya que por algunas causas se pueden presentar trastornos sobre la personalidad del contribuyente que lo motiven a incumplir sus obligaciones, caso que deberá probar plenamente, si se desarrollan durante el periodo -- que como requisito de temporalidad exige el tipo.

La omisión en el delito que nos ocupa debe ser producto de la libre decisión de un individuo que sabe y acepta las consecuencias que su conducta le puede provocar y no obstante ello, no presenta sus declaraciones durante dos o más ejercicios fiscales.

Con esto damos por concluido lo relativo a la imputabilidad, dando paso al estudio de la culpabilidad. Se ha definido a ésta última de diversas maneras adoptando criterios dispares. Sin embargo para efectos del presente adoptamos la de Castellanos Tena, Fernando, quien expresa que es el "nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con su acto"⁵⁵. "De ésta, resalta:

- El nexo psíquico-intelectual entre el sujeto y el resultado o entre el sujeto y la conducta, según el tipo de deli-

54. Von Liszt, citado por Pavón Vasconcelos, Francisco, Op. cit. pág. 361.

55. Castellanos Tena, Fernando. Op. cit., pág. 232.

to.

- Que sea reprochable ese nexo⁵⁶

En este sentido, ha expresado la Corte que:

Para que una conducta antijurídica sea reprochable al agente culpablemente, es necesario que se acredite el nexo de causalidad que debe existir entre el comportamiento desplegado -- por el imputado y el resultado ulterior. Es decir, no basta que una conducta sea típica y antijurídica para que la misma sea reprochable al agente, pues para que ello sea así, se requiere que éste sea culpable.
Semanao Judicial de la Federación. Sexta Epoca. T. XV, pág. 149. Segunda Parte.

Ahora bien, conforme a lo anotado concluimos que la culpabilidad debemos buscarla en el estado anímico del sujeto al momento en que se produce el delito, que aquél consiste en una manifestación intelectual y emocional destinada a producir un efecto dañoso.

Atendiendo a estas consideraciones se ha clasificado a la -- culpabilidad en dolosa, culposa y preterintencional, formas recogidas por nuestro ordenamiento penal federal. Así, en la primera la conducta se dirige de manera consciente a la producción del resultado, el cual se desea. La segunda entraña la producción de un resultado antijurídico no querido que sin embargo, se produce por un actuar negligente y descuidado de las normas mínimas de respeto de la vida gregaria demostrado hacia los derechos de los demás, y la última implica la producción de un resultado superior al esperado por la conducta del agente que rebasa su intencionalidad.

Señalan los artículos 80 y 90 del Código Penal Federal, de -

56. Cfr. Cepeda Lópezhermosa, Rodolfo. Ensayo de Derecho Penal Impositivo Mexicano. Estudio Dogmático. (s/Ed), México, -- 1961, pág. 65.

manera textual que:

- Art. 8.- Los delitos pueden ser:
I. Intencionales
II.No intencionales o de imprudencia
III. Preterintencionales

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

Obra imprudencialmente el que realiza el hecho típico incurriendo un deber de cuidado, que las circunstancias y condiciones personales le imponen.

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

Quando el contribuyente omite la presentación de declaraciones a que se encuentra obligado, incumple el deber de colaboración que tiene para con la autoridad fiscal.

Esta circunstancia crea desconocimiento por parte de esta última de la situación económica de aquél que la priva, cuando ello es procedente, de la obtención de recursos a que tiene derecho.

Puede considerarse que la omisión en la presentación de alguna o algunas de las declaraciones se deba a negligencia por parte del obligado, pero cuando dicho descuido se prolonga durante dos o más ejercicios fiscales, en relación a "todas" las declaraciones por presentar, la culpa queda totalmente descartada.

Por lo antes expuesto se considera que el ilícito presente sólo admite el dolo como forma de culpabilidad, debido a que el sujeto activo conoce exactamente cuál es el alcance de su inobservancia y no obstante ello no cumple con su deber formal de contribuir con el Fisco al darle a conocer su posición económica.

ca mediante los datos que asienta en sus declaraciones.

Por lo que respecta a la culpa como forma de culpabilidad para el presente delito, no se descarta totalmente, pero al momento en que la conducta ilícita se perfeccione habrá que analizar la exhaustivamente para admitirla. A pesar de ello considero -- que los casos serán muy escasos.

L) INculpABILIDAD

La inculpabilidad representa el lado negativo de la culpabilidad que se hace presente cuando un sujeto plenamente imputable se ve afectado en sus manifestaciones de entender y querer un delito que se comete, por causas ajenas que se escapan a su control.

Las causas de inculpabilidad que hayan de considerarse deben tener la capacidad de eliminar alguno de los elementos de la culpabilidad, ya sea el intelectual o volitivo. Se han aceptado como causas al error y a la no exigibilidad de otra conducta.

El error es el falso concepto de la realidad. Es "una creencia contraria a la realidad, es decir, un estado subjetivo que está en desacuerdo con la realidad o con la exactitud que nos aporta el conocimiento jurídico"⁵⁷. Este error sólo podrá ser causa de inculpabilidad cuando tenga el efecto de eliminar de la mente del sujeto el carácter antijurídico de su actuar. El error debe ser esencial es decir, recaer sobre los elementos constitutivos del tipo como lo ha señalado expresamente el legislador en el artículo 15, fracción XI del C.P.F. que a la letra señala:

XI. Realizar la acción y omisión bajo un error invencible --

57. Rojina Villegas, Rafael. Derecho Civil Mexicano. Editorial Porrúa, México, 1985, Vol. I, pág. 371.

respecto de alguno de los elementos esenciales que integran la descripción legal, o que por el mismo error estime el sujeto activo que sea lícita su conducta.

No se excluye la responsabilidad si el error es vencible.

La no exigibilidad de otra conducta es aquella situación especial en la que se halla un sujeto, que debido a que es de -- tal naturaleza definitiva en su ánimo, lo compele a cometer un delito. En esta causa se presenta un aspecto netamente subjetivo que anula la emotividad o bien, la voluntad. "Como causas de no exigibilidad tenemos a la vis compulsiva o violencia moral, - el estado de necesidad tratándose de bienes de igual jerarquía, encubrimiento entre parientes, aborto honoris causas y por causas sentimentales"⁵⁸. "Se incluyen además al miedo grave y el caso fortuito"⁵⁹.

El artículo 15, fracción VI y X se refieren a las causas de inculpabilidad mencionadas, en los siguientes términos:

VI.- Obrar en virtud de miedo grave o temor fundado 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;

X.- Causar un daño por mero accidente, sin intención ni imprudencia alguna, ejecutando un hecho lícito con todas las precauciones debidas.

"Entre ésta y aquel se ha colocado a la obediencia jerárquica, entendida como la sujeción que por virtud de un empleo debe observar un sujeto con respecto a otro siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- Que la subordinación al que manda esté ordenada por la Ley.
- Que el mando sea legítimo.

58. Cfr. Hernández Esparza, Abdón. El Delito de Defraudación -- Fiscal. Estudio Dogmático. Ediciones Botas, México, 1962, - pág. 118.

59. Cfr. Cuello Calón, Eugenio. Op. cit., págs. 464-466.

- Que esté dentro de las atribuciones del que manda"⁶⁰.

Además de éstos el artículo 15 fracción VII ha prescrito que la circunstancia de ser delito sea desconocida por el subordinado:

VII.- Obedecer a un superior legítimo en el orden jerárquico aun cuando se mandato constituya un delito, si esta -- circunstancia no es notoria ni se prueba que el acusado la conocía.

Debido a la complejidad y volumen de las disposiciones fiscales el contribuyente es presa muchas veces de confusiones que le conducen a inobservar ciertos deberes que le corresponden. Sin embargo, y a pesar de esto, las causales de inculpabilidad señaladas no pueden ser objeto de apelación de parte de los mismos porque los requisitos que exigen no se satisfacen en el caso de la omisión en la presentación de declaraciones concluyendo por lo que a esta última se refiere la inaplicabilidad de -- las mismas para liberar de responsabilidad a los inculpaos.

M) PUNIBILIDAD

"La punibilidad constituye la facultad de la autoridad penal de castigar a los infractores de la ley penal"⁶¹. Es la consecuencia lógica de la reprochabilidad hacia un sujeto cuando se ha acreditado su culpabilidad. "Se concretiza, de esta manera, el principio: nulla poena sine culpa"⁶².

"Atendiendo a que cada conducta delictuosa es diferente y -- que cada una de ellas tiene diversas repercusiones en el ámbito social es que la pena imponible al sujeto activo de cualquier -- delito debemos buscarla dentro del mismo tipo aplicable, o bien

60. Cfr. Cuello Calón, Eugenio. Op. cit., pág. 341.

61. Cfr. Castellanos Tena, Fernando. Op. cit., pág. 267 y Jiménez de Asúa, Luis. La Ley y el Delito, págs. 458 y sigs.

62. Cfr. Jiménez Huerta, Mariano. Op. cit., pág. 473.

dentro de otro, con el cual mantiene una relación indisoluble - que lo ensambla de manera directa e inequívoca"⁶³.

El legislador ha incluido dentro del tipo de omisión en la - presentación de declaraciones la sanción respectiva de libertad que va de 3 meses a tres años de prisión, límite dentro del --- cual el juzgador sancionará al responsable tomando en considera- ción otras circunstancias como son las condiciones propias del inculcado así también aquellas del delito de acuerdo a los li- neamientos del Título III. Aplicación de las Sanciones del --- C.P.F.

N) "EXCUSAS ABSOLUTORIAS"⁶⁴

Toda conducta que haya reunido los elementos integrantes del de- lito debe ser sancionada. Sin embargo, pese a esta afirmación - se han señalado ciertas conductas a las cuales no se les casti- ga como debiera, debido a que por circunstancias de política -- criminal y utilidad social, se consideró que su castigo es más dañino que su perdón.

Se conoce a éstas como excusas absolutorias o bien como cau- sas personales que liberan de la pena o causas personales que - excluyen de la pena, y que "son . . . las que hacen que a un -- acto típico, antijurídico, imputable a un autor y culpable, no se asocie pena alguna por razones de utilidad pública, es decir que son motivos de imputabilidad como también los llama vidal - (utilitates causas"⁶⁵).

Son excusas absolutorias en el derecho penal mexicano la mf-

63. Ibidem. pág. 474

64. Cfr. Jiménez de Asúa, Luis. La Ley y el Delito., págs. 466 y sigs.; Castellanos Tena, Fernando. Op. cit., págs. 271 y sigs. y Cuello Calón, Eugenio. Op. cit., págs. 524 y sigs.

65. Citado por Jiménez de Asúa, Luis. La Ley y el Delito. pág.- 466.

nima temibilidad (art. 379), la maternidad consciente (art. 333); encubrimiento de parientes y allegados (art. 400); Evasión de - presos (art. 151); violación de leyes en materia de inhumación y exhumación (art. 28, fracción II todos del C.P.F.).

Con fundamento en lo dicho y no existiendo dentro del C.F.F., ninguna excusa absolutoria, a la cual pertenezca el delito que nos ocupa se concluye que éste deberá sancionarse en todos los casos con la pena correspondiente.

O) CONDICIONALIDAD OBJETIVA

Las condiciones objetivas de punibilidad son ciertos requisitos, que de manera excepcional, ha señalado el legislador a efecto - de que se pueda aplicar la sanción al sujeto activo del delito. Esta idea se ve reforzada por la opinión de Jiménez de Asúa, -- Luis, quien indica que "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 antijurisdicción y que no tienen carácter de culpabilidad"⁶⁶.

La presencia de dichas condiciones no es común a todos los - tipos debiendo, por lo tanto, analizar el delito en concreto a efecto de precisar si aquéllas se encuentran en el mismo.

El delito de omisión en la presentación de declaraciones no tiene circunstancias que condicionen la aplicación de la pena - por lo que toda conducta que encuadre en aquella se debe penar.

FORMAS DE APARICION DEL DELITO

Una vez concluido lo referente a los elementos del delito co--- rresponde abordar en el presente cual es la manera en la que la 66. Jiménez de Asúa, Luis. La Ley y el Delito., pág. 449.

conducta delictuosa irrumpe en la sociedad. Trataremos, en virtud de esto último a la tentativa, participación y concurso de delitos.

A) TENTATIVA

En la vida del delito se distinguen dos fases; la interna y la externa, llamadas también subjetiva y objetiva. En la subjetiva se presenta el debate que el individuo sostiene consigo mismo y sus principios, que lo conducen a determinar si comete o no un delito específico. Se integra por la ideación, deliberación y resolución. Esta fase no interesa al Derecho puesto -- que no ha habido ningún tipo de acto, ya sea verbal o material que afecte a algún bien jurídico. Se aplica, en este sentido, -- el principio de que el "pensamiento no delinque", consagrado en la fórmula "cogitationem poena nemo patitur" recogido en el Libro II de la Séptima Partida en el título 31. Se ubica entre esta fase y la externa a la manifestación, consistente en el conocimiento que hace de manera voluntaria el delincuente de sus -- intenciones a través de la palabra. Debido a la naturaleza de -- esta última no se le considera como delito. Sin embargo, varias legislaciones incluyendo a la de México, en casos especiales la sancionan. Tenemos así, a la proposición para cometer el delito de traición, conspiración, espionaje, rebelión, sedición y ---- otros desórdenes públicos, la amenaza, la provocación de un delito y la inducción e instigación.

"La parte externa del delito, además de lo señalado encuentra su proyección en la realidad al través de actos. Se integra de la preparación, de la ejecución y la consumación"⁶⁷

67. Cfr. Villalobos, Ignacio. Derecho Penal Mexicano. Parte General., Editorial Porrúa, México, 1960, págs. 425-429.

De estos resulta de singular importancia la ejecución ya que en ella se da cabida a la tentativa que nos ocupa.

"La tentativa es, a decir de Cuello Calón el comienzo a la ejecución del delito que se interrumpe por causas ajenas a la voluntad del sujeto"⁶⁸.

Se requiere para su integración de:

- La intención de cometer un delito
- Que haya un principio de ejecución
- Que se interrumpa su ejecución por causas ajenas a la voluntad del sujeto.

Se le clasifica como tentativa acabada o delito frustrado o tentativa inacabada o desistimiento. En la primera, el agente realiza todos los actos idóneos capaces de producir el resultado, el cual no se logra por causas ajenas a la voluntad del mismo. Lo contrario acontece en la segunda, en la cual el sujeto no realiza alguno de los actos para alcanzar la meta deseada por causas ajenas a su voluntad.

Puede acontecer que el individuo realice todo el delito pero que el resultado no se produzca por inidoneidad de los medios empleados, la que debe ser absoluta o por falta de objeto material. Se trata, entonces de un delito imposible.

Por lo que al delito que nos ocupa concierne, señala el artículo 98 del C.F.F. que:

La tentativa de los delitos previstos en este Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictuoso 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 de resultados se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

68. Cuello Calón, Eugenio. Op. cit., págs. 528-529.

La tentativa se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trata, si éste se hubiere consumado.

Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delito.

Con base en lo anterior puede admitirse válidamente que el contribuyente intente cometer el delito presente al no exhibir las declaraciones a que estuviere obligado durante un periodo menor al exigido por el tipo, plazo durante el cual pudiere -- presentarse cualquiera de las dos situaciones siguientes:

- 1a. Que la irregularidad sea descubierta por las autoridades fiscales como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación.
- 2a. Que el mismo contribuyente subsane su conducta omisiva - presentando, de manera voluntaria, las declaraciones faltantes.

La ausencia de resultado material en la presente conducta - nos permite concluir que sólo podemos hablar de tentativa inacabada ya que lo que se interrumpe es el que el contribuyente omita la presentación de una o más declaraciones y no la producción de un resultado.

B) PUNIBILIDAD DE LA TENTATIVA

Toda conducta que exponga a cualquier bien jurídico a sufrir - un daño debe ser reprimida atendiendo al grado de lesión que - se infiera. Por tal motivo es que "el fundamento de la punición de la tentativa es el peligro corrido por un derecho protegido por la ley, como certeramente lo ha señalado Carrara"⁶⁹,

69. Citado por Cuello Calón, Eugenio. Op. cit., pág. 530.

ya que de esta manera el individuo ha exteriorizado su voluntad criminal y su peligrosidad.

Dentro del texto del mismo artículo 98 se indica que la sanción de la tentativa, tanto acabada como inacabada será hasta - de las dos terceras partes de la que corresponde por el delito de que se trate, en el caso que nos ocupa la omisión en la presentación de declaraciones.

Señala también la no punición de la tentativa si es que no - se verificó el resultado delictuoso por propia voluntad del -- agente, siendo punibles los actos de la tentativa desistida, -- que encierran delitos en sí mismos.

PARTICIPACION

"Los delitos, generalmente, son el resultado de una sola persona, pero a veces se realizan por varios individuos caso en el - cual se habla de participación. La participación consiste en la intervención de diversos individuos para cometer un delito sin que el tipo exija la presencia de más de un sujeto activo. En - este supuesto estamos frente a un concurso eventual o participa - ción y en el caso de que el delito sea cometido por dos o más - personas, como exigencia legal, ante un concurso necesario"⁷⁰.

"Para la integración de la participación se requiere:

- A) Intención de todos los partícipes de realizar el delito.
- B) Realización de actos encaminados a su producción independientemente de que se logre o no, caso en el que nos hallamos - ante una tentativa"⁷¹.

Conviene señalar que a pesar de la concurrencia de indivi---

70. Cfr. Castellanos Tena, Fernando. Op. cit., págs. 283-284.

71. Cfr. Cuello Calón, Eugenio. Op. cit., págs. 546-547.

duos, el delito es único correspondiendo sanciones iguales a menos que se presentaran determinadas situaciones personales o de hecho que impliquen agravación o atenuación, caso en el cual se aplicará sólo a quien las merezca.

En atención a lo "anterior se han elaborado varias teorías - para explicar el alcance de la responsabilidad de cada uno de - los partícipes, puesto que de ninguna manera su actuar es igual. Así, tenemos a la teoría de la causalidad, de la accesoriedad y de la autonomía. En la primera se considera a todos los partícipes, codelinquentes productores del resultado; en la segunda, - se estima sólo autor al que realiza los actos exigidos por el - tipo, siendo la actuación de los demás accesoría con aquélla, - contribuyendo a la producción del resultado y la tercera, considera el actuar de cada uno de los partícipes como delito autónomo, desapareciendo por lo tanto, la participación y la comunicabilidad de las circunstancias de cada uno"⁷².

En nuestro sistema jurídico se da cabida a la primera, agregándole las consideraciones de tipo objetivo y subjetivo propias de cada partícipe, y que el juzgador debe tomar en consideración a efecto de aplicar las sanciones, como se desprende del Título III, Aplicación de Sentencias, Capítulo I, del C.P.F.

En este sentido, al estimar que el grado de participación de cada uno es diverso "se le ha clasificado de la siguiente forma: Atendiendo al grado: en principal y accesoría.

Atendiendo a la calidad: moral y física.

moral	Instigación	mandato, orden, coacción consejo y asociación
	Determinación y provocación	

72. Cfr. Castellanos Tena, Fernando. Op. cit., págs. 284-286.

Atendiendo al tiempo: anterior, en la que se determina la participación de cada quien; concomitante, -- cuando se desarrolla al mismo tiempo y -- posterior, cuando se ejecutan actos después de realizado el delito y ha existido acuerdo previo.

Atendiendo a su eficiencia: en necesaria y no necesaria⁷³.

De manera concomitante ha señalado el artículo 95 del Código Fiscal, en relación al 13 del C.P.F., como responsables de los delitos fiscales a los que:

- I. Concierten la realización del delito (Autor intelectual)
- II. Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley (Autor material)
- III. Cometan conjuntamente el delito (Coautores)
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo (Autor mediato)
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo (Instigación)
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión (Cómplice)
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

En el caso que nos ocupa, apuntamos que el sujeto activo del mismo es individual, monosubjetivo o de sujeto único por lo que admite la participación en todos sus grados, debiendo el juzgador individualizar la sanción con base en las circunstancias de cada uno de los partícipes.

Por otra parte, el artículo 97 del C.F.F. señala como agravante de la pena el que un servidor o empleado público cometa un delito o participe en él, de tres meses a tres años de prisión que se aumentarán al delito cometido, lo que está en armonía con el artículo 54 del C.P.F., que exceptúa la aplicación de tal sanción a quienes no reúnan dicha calidad.

Cosa diferente a lo señalado lo es el encubrimiento, regulado como delito autónomo al que se le ha señalado una pena espe-

73. Maggiore, citado por Castellanos Tena, Fernando. Op. cit., - págs. 258 y sigs.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

de bienes no disponibles"⁷⁵.

"En el primer caso topamos con un delito en el que no se puede hablar de concurso porque sólo existe una acción u omisión y un resultado, ya que en éste existe unidad de intención. Esta hipótesis es la que con más frecuencia se presenta en la realidad"⁷⁶.

"En el segundo supuesto se hace referencia al delito continuo en el que se presenta pluralidad de acciones u omisiones en los que se persigue unidad en la lesión jurídica, caso que tampoco se considera como concurso"⁷⁷.

El tercer supuesto se refiere a la realización de una conducta con varias violaciones jurídicas. Se trata del concurso ideal. En éste no debe haber más que una sola actuación con la cual resultan cumplidos varios tipos penales, realizadas varias lesiones jurídicas o afectados varios intereses protegidos.

"Esta clase de concurso puede tener lugar de dos maneras diferentes:

- Cuando por una sola actuación se producen dos resultados anti-jurídicos.
- Cuando el acto ejecutado, sin pluralidad en sus efectos materiales, corresponde a dos o más estimaciones jurídicas diferentes o puede ser considerado bajo dos o más aspectos, y conforme a cada uno de ellos merece una sanción diversa"⁷⁸.

Para efectos de sancionar este tipo de concursos el artículo

75. Cfr. Porte Petit Candaudap, Celestino. Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal, pág. 760.

76. Cfr. Carrancá y Trujillo, Raúl. Derecho Penal Mexicano, --- pág. 412.

77. Cfr. Castellanos Tena, Fernando. Op. cit., págs. 295-296.

78. Cfr. Villalobos, Ignacio. Op. cit., pág. 506.

64 del C.P.F., indica que se aplicará la pena correspondiente - al delito que merezca la mayor, la que se podrá aumentar hasta en la mitad más del máximo de duración, sin que pueda exceder - de las máximas señaladas en el título segundo del libro primero.

Con la realización de la que nos ocupa se puede presentar -- una situación en la que se genere un concurso ideal, violatorio de otros bienes jurídicos.

"Los dos siguientes supuestos del cuadro en estudio se refieren al llamado concurso real, precisado en el artículo 18 del - C.P.F., mediante el cual un mismo sujeto comete dos o más delitos, integrándose sus elementos de acto, antijuridicidad y culpabilidad"⁷⁹. Obteniéndose por ello diversos resultados antijurídicos, sean materiales o no. Estos delitos pueden ser homogéneos o heterogéneos.

"Para efectos de sancionar al autor de un concurso real se - han elaborado diversas teorías siendo éstas las de acumulación material, absorción y acumulación jurídica. En la primera se suman las penas correspondientes a los delitos cometidos, en el - segundo se aplica la pena mayor, ya que se considera que ésta - absorbe a las demás y en el tercero, se toma como base al delito mayor pudiéndose aumentar en relación a los demás delitos y de conformidad a la peligrosidad del delincuente"⁸⁰.

En nuestro sistema jurídico se ha acogido a la acumulación - jurídica, como se desprende del artículo 64 segundo párrafo del C.P.F., que expresa:

79. Cfr. Villalobos, Ignacio. Op. cit., pág. 505.

80. Cfr. Castellanos Tena, Fernando. Op. cit., págs. 297-298 y Mezger, Edmundo. Op. cit., pág. 329.

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 exceda de los máximos señalados en el título segundo del libro primero.

Nada impide que un sujeto que cometa el delito de omisión en la presentación de declaraciones pueda realizar otro, por medio de los cuales se obtenga la violación de varios bienes jurídicos tutelados en otras disposiciones.

CAPITULO II

SISTEMAS CONTABLES

a) Clase de Sistemas Contables

El conocimiento real que debe tener el contribuyente, así como los terceros interesados en las actividades del primero es posible gracias al empleo adecuado que de la contabilidad se haga. La contabilidad es una "disciplina que enseña las normas y los procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones constituidas por un solo individuo o bajo la forma de sociedades civiles o mercantiles (bancos, industrias, comercios e -- instituciones de beneficencia, etc)" ¹ que constituye una auxiliar muy importante para el Derecho.

El ritmo de vida social motiva que las normas jurídicas que regulan la contabilidad se vayan adaptando a las cada día más -- complicadas técnicas contables a efecto de que se cumplan las -- finalidades que aquellas persiguen. Es notoriamente conocido -- que en todo tiempo y lugar es y ha sido imprescindible llevar -- un sistema de contabilidad idóneo, sin el cual la marcha de la

1. Lara Flores, Elías. Primer Curso de Contabilidad, Editorial Trillas, México; 1987, pág. 9. Cfr. Gertz Manero, Federico.- Manual de Derecho Contable, U.N.A.M., México, 1971, pág. 17.

economía sería caótica. Por tales motivos la técnica contable -- ha pasado a formar un conjunto de normas jurídicas, mediante -- las cuales se ha impuesto al comerciante de manera obligatoria su observancia"².

La contabilidad, sin lugar a dudas, proporciona un sinnúmero de beneficios a aquél que la lleva de manera adecuada. Sólo mediante el asiento diario y analítico de las operaciones del comerciante se puede conocer cuál es la situación económica del mismo en cualquier momento que se le requiera.

El manejo correcto de la misma permite que el "comerciante"³ deje constancia, generalmente de buena fe, de la existencia de los actos que realiza a tal punto que le "servirán de prueba a su contraparte"⁴.

Es precisamente sobre este último aspecto sobre el que se desenvuelve la importancia de la contabilidad para el orden jurídico, ya que como la Corte ha señalado:

LIBROS DE LOS COMERCIANTES.- Los libros de los comerciantes prueban en contra de ellos, sin admitirle prueba en contrario.

Tomo XVIII Tacea Alberto, pág. 1185

Tomo XXIV Salamans Levy B., pág. 279

Tomo XXV Córdoba José G., pág. 210

Tomo XXVI Signoret Honorat y Cía., Suc., pág. 1811

Tomo XXIX "Vda. de Hipólito Chámón e Hijos". pág. 1018.

De lo anterior se desprende que el comerciante debe observar la máxima diligencia al momento de realizar los registros contables.

"Lo dicho nos permite concluir que la importancia medular --

2. Cfr. Mantilla Molina, Roberto. Derecho Mercantil. Introducción y Conceptos Fundamentales. Sociedades. Editorial Porrúa, México, 1975, págs. 136 y 137.
3. De acuerdo con el artículo 1^o del C.Com., fracción II, las sociedades mercantiles son comerciantes, por lo que resultan aplicables al presente las disposiciones de aquél.
4. Cfr. Gertz Manero, Federico. Op. cit., págs. 11-13.

del estudio de los principios fundamentales de la contabilidad reside básicamente en la normatividad jurídica que sobre la misma se ha hecho a efecto de que cumpla con su objetivo: el de servir como medio idóneo de prueba⁵.

Por tal motivo es que diversos ordenamientos legales han reglamentado la manera en que aquélla ha de desenvolverse.

Por lo que al presente se refiere nos interesan de manera especial el C.F.F., L.I.V.A., L.I.S.R., así como su respectivo Reglamento y el C. Com.

El artículo 28 del C.F.F., indica los siguientes lineamientos generales para los obligados a llevar contabilidad:

- Se adecuarán a los sistemas y registros señalados en el reglamento del mismo.
- Se harán los asientos de manera analítica y dentro de los dos meses siguientes a la realización de la operación.
- Se llevará en el domicilio fiscal del contribuyente, a menos que se satisfagan los requerimientos para tenerla en otro lugar.

Las actividades en los diversos rubros de la economía nacional presentan los más variados matices, motivo por el cual el legislador ha prescrito que la contabilidad se acate con los medios que mayor se acomoden a las necesidades del giro del comerciante. En este orden de ideas el artículo 26 del R.C.F.F., en relación al 33 del C. Com, establecen que la contabilidad debe adecuarse a los requerimientos de cada cual, reuniendo como mínimo lo siguiente:

5. Cfr. Gertz Manero, Federico. Op. cit., págs. 11-13.

- Identificar cada acto, operación o actividad relacionándola con su respectiva documentación comprobatoria a efecto de identificarlas con las diversas contribuciones y tasas, así como aquellas que estén exentas.
- Identificar las inversiones efectuadas relacionándolas con su documentación comprobatoria con todos los datos para su identificación.
- Relacionar actos y actividades con los saldos finales.
- Formular estados de posición financiera.
- Relacionar estados financieros y las cuentas de cada operación.
- Asentar las operaciones realizadas de manera correcta mediante los sistemas de control y verificación internos.
- Identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver en virtud de devoluciones o bonificaciones que deban hacerse conforme a las disposiciones fiscales.
- Comprobar el cumplimiento en lo relativo a estímulos fiscales.

Los motivos anteriores han llevado al legislador a prever diversos sistemas contables, en los cuales habrá de ubicarse el contribuyente, y los cuales podrá emplear indistintamente (Art. 27 R.C.F.F.). Dentro de los sistemas que se han reglamentado figuran el manual, mecanizado, electrónico y la contabilidad simplificada. Cuando se opte por el sistema manual o mecanizado se deberán llevar como mínimo un libro diario y mayor, y en el caso del electrónico, uno mayor. En este último supuesto se tienen que conservar los diagramas, el diseño del sistema y poner a --

disposición de las autoridades fiscales los operadores y el --- equipo para que los auxilien cuando ejerzan las facultades de comprobación (Art. 31 R.C.F.F.).

En el libro diario, como su nombre lo indica, se hará el registro de manera cronológica de cada una de las operaciones celebradas, anotando el movimiento de cargo o crédito correspondiente.

En el libro mayor se anotarán los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total de movimientos de cargo o crédito en cada cuenta en el periodo y su saldo final (Art. 29 R.C.F.F. y 35 C. Com).

Los libros diario y mayor, en el sistema manual, deberán llevarse debidamente encuadernados, empastados y foliados teniendo la obligación el contribuyente de presentarlos a la autoridad para su sellado, previamente a su utilización. Una vez terminados se presentarán conjuntamente con los nuevos para el sellado de estos últimos.

En el caso del sistema mecánico o electrónico las fojas que se ocupen para integrar los libros diario y/o mayor se debe encuadernar, empastar y foliar de manera consecutiva. La encuadernación podrá hacerse en los tres meses siguientes al cierre del ejercicio del Impuesto Sobre la Renta. Dichos libros deben contener el nombre, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes. En el caso del sistema mecánico las fojas se deben presentar previamente a su utilización (Art. 28 R.C.F.F. y 34 C. Com).

"Diversos ordenamientos⁶ han señalado que cuando el contribuyente no tenga la obligación de determinar el costo de las mercancías que le señalen las leyes podrá emplear un solo libro foliado de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, el que debe presentarse para su sellado ante la autoridad correspondiente. Debe satisfacer como mínimo la identificación de cada acto, operación o actividad, relacionándola con la respectiva documentación comprobatoria, así como con las diversas tareas y contribuciones; identificación de las inversiones efectuadas acompañadas de su documentación, asiento de las operaciones mediante sistemas de control y verificación internos, identificación de las contribuciones que deben cancelarse o devolverse y comprobación del cumplimiento en lo relativo a estímulos fiscales. Se conoce a este sistema con el nombre de Contabilidad Simplificada.

No obstante lo anterior, el comerciante puede hacer uso de todos los libros auxiliares que la marcha de su negocio le exige, debiendo llevar invariablemente el diario y el mayor general adonde se concentran todas las operaciones (Art. 29 R.C.F.F. y 35 C. Com). Todos estos libros forman parte integrante de la contabilidad aun cuando su uso no sea obligatorio (Art. 28 párrafo penúltimo C.F.F.).

Las sociedades mercantiles, además de los señalados, llevarán libros de actas debidamente empastados, encuadernados y foliados anotándose todos los acuerdos relativos a la marcha del negocio que tomen las asambleas o juntas de socios o los conse-
6. Art. 32 R.C.F.F. 35 L.I.V.A., 115, 115 B-III L.I.S.R., etc.

jos de administración. Cuando se trate de juntas generales se --
harán constar la fecha, los asistentes, los números de acciones --
de cada uno de ellos, el número de votos de que pueden hacer --
uso, los acuerdos que se tomen que se consignarán a la letra --
cuando las votaciones no sean económicas, los votos emitidos, --
señalando todo lo que conduzca al cabal conocimiento de lo acordo --
dado. Cuando se trate de junta del consejo de administración se --
señalarán la fecha, los asistentes y relación de acuerdos aproba --
dos.

Dichas actas serán autorizadas por aquellos a quienes los --
estatutos confieran esta facultad. (Art. 33 al 46 del C. Com).

b) Consecuencias de las irregularidades cometidas en el manejo de los Sistemas Contables.

El motivo principal por el cual le interesa al Estado que el -- contribuyente lleve su contabilidad conforme a los lineamientos que él mismo ha establecido obedece tanto a la necesidad que re presenta para él que se le paguen las contribuciones en el tiem po y forma previstas así como a la facilidad que se le brinda - para el ejercicio de sus facultades de comprobación mediante -- los órganos autorizados.

Tales razones son las que han generado en torno a los siste- mas de contabilidad un conjunto de disposiciones tendientes a - la represión de su inobservancia o bien, el llevarlos en senti- do diverso al estipulado. Aquí, como en toda norma jurídica ha- llamos los términos inseparables de precepto y sanción. El pre- cepto es aquel conjunto de disposiciones en que se establecen - directrices a seguir y la consecuencia al incumplimiento, la -- sanción.

Durante la práctica de visitas domiciliarias las autoridades

requieren al visitado la documentación contable que acredite el exacto cumplimiento de las disposiciones fiscales que le corresponden. Desde el momento en que se detecta que el contribuyente lleva varios juegos de contabilidad la autoridad no estará en posibilidad de definir si éste se encuentra al corriente de sus obligaciones, por haber asentado sus operaciones en dos o más libros o en dos o más sistemas contables, aun cuando en alguno o algunos de ellos se contienen los datos verídicos.

Para efectos de poder determinar dicha situación la autoridad debiera acudir a otras vías legales lo cual redundará en una extensión de la visita, mayores gastos y retardo en la percepción de los ingresos a que el Estado tiene derecho.

En este orden de ideas resalta como primera derivación del incumplimiento de las disposiciones en materia contable el que las autoridades fiscales procedan, durante una visita domiciliaria al recogimiento de la contabilidad por irregularidades que impidan conocer las auténticas operaciones del contribuyente, caso éste en el que se le someterá a una determinación presuntiva según se desprende de los artículos 42, 45, 58 y 76 del --- C.F.F.

Por otra parte, la inobservancia de las reglas sobre sistemas contables adopta jurídicamente un aspecto ambivalente castigándosele como delito e infracción, respectivamente. "Sobre las diferencias entre una y otra, reproducimos lo manifestado en el presente¹ en obvio de repeticiones estableciendo únicamente que al carácter de infracción corresponde su punición a la autori--

1. Vid. Supra, pág. 29-33.

dad fiscal, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 70 - del C.F.F., quien aplicará sólo pena pecuniaria debiendo ajustarse a los mínimos y máximos que señale el artículo respectivo. En el caso de la conducta que nos interesa los artículos 71 y - 75 fracción II, inciso c y d, artículo 83 fracciones I, II, III, IV y 84 del C.F.F. indican cuando se cometen las infracciones y cual es la multa que le corresponde a cada cual.

Indica el artículo 83, fracciones I, II y III que son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad -- las siguientes:

- I No llevar contabilidad
- II No llevar algún libro o registro especial a que obliguen - las leyes fiscales, no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de - control de los mismos que establezcan las disposiciones -- fiscales.
- III No hacer los asientos correspondientes a las operaciones - efectuadas, hacerlas incompletas, inexactas o fuera de los plazos respectivos.

Por su parte el artículo 84 nos indica de manera expresa cuales son las multas correspondientes, atendiendo a cada una de - las conductas señaladas, que la autoridad competente ha de considerar a efecto de sancionar al responsable.

De igual manera, en esta conducta se han considerado como -- agravantes, a efecto de que se aumente la multa, según la naturaleza de las mismas, a las siguientes:

Art. 75 Dentro de los límites fijados por este Código, las - autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de -- las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

- I . . .
- II También será agravante en la comisión de una infracción, - cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) . . .
- b) . . .
- c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
- d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

c) Delitos Relacionados con los Sistemas Contables

El contribuyente, en su intento de evadir el cumplimiento de -- las obligaciones fiscales, idea las más variadas tácticas con -- objeto de salir bien librado de su incumplimiento. Una, entre -- muchas, consiste en valerse dolosamente de dos o más sistemas -- contables adonde lleva diversos registros de sus actividades, -- reflejando alguno de ellos su auténtica situación. Dicha cir-- cunstancia no debe confundirse con la facultad que la misma ley le ha conferido para combinarlos, supuesto en el cual no habría delito.

El artículo 111 fracción II del C.F.F., ha dispuesto que:

Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a -- quien:

II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

"Con base en ésta realizaremos el análisis de la misma de -- acuerdo con los elementos del delito anteriormente anotados"¹.

A) CONDUCTA

1. Vid. Supra. págs. 34-35.

El verbo principal del presente delito es "registrar", esto es inscribir, lo cual implica un movimiento corporal, traducido en los asientos que el contribuyente realiza en uno y otro de sus libros o sistemas.

Por ello mismo, la conducta presente pertenece a las llamadas de acción. "La acción consiste en un movimiento corporal voluntario dirigido a la obtención de un fin determinado. Exige:

- Un acto voluntario
- Una actividad corporal consistente en la modificación del mundo exterior o en el peligro de que se produzca"².

"Los delitos de acción, constituyen los medios más comunes de comisión, en los que se viola una norma prohibitiva"³.

Efectivamente, la ley ha prescrito la obligación de que los contribuyentes lleven los sistemas contables que se ajusten a sus actividades, con las limitaciones que las mismas les impongan. El Estado persigue que se le paguen en forma correcta y oportuna las contribuciones a que tiene derecho. Un contribuyente que viola estos deberes trastorna su buen funcionamiento, lo que lo hace merecedor de sanciones.

En el delito presente no importa la naturaleza de los asientos que se realizan, lo que es relevante es el hecho de efectuarlos en varios libros o sistemas, ya que se demuestra el ánimo de no cumplir de manera correcta con las obligaciones fiscales o bien, incumplirlas total o parcialmente.

En torno a esta situación es como se desenvuelve la conducta material del presente ilícito que se manifiesta en una acción -

2. Cfr. Cuello Calón, Eugenio. *Op. cit.*, págs. 293-297.

3. Cfr. Jiménez Huerta, Mariano. *Op. cit.*, pág. 126.

porque se realiza con un movimiento corporal voluntario al presentar información disímil sobre la situación económica del causante, no obstante que alguna de ella representa la parte verificada, la que se descubrirá mediante el empleo de otros medios - al alcance de las autoridades fiscales.

Se viola una disposición prohibitiva ya que el C.F.F. impone un deber de hacer, pero no de manera múltiple y con información alterada, situación en la que se aprecia claramente la tendencia abierta a evadir o bien, de cumplir parcialmente.

B) RESULTADO

La consecuencia directa de la conducta que nos ocupa está encaminada claramente a la evasión del pago de los impuestos, siendo ésta el resultado de la misma que por su característica entra dentro de la categoría de formal. Ello no es óbice para que se generen otras derivaciones de la misma. Sin embargo, para -- efectos penales sólo nos interesa la señalada y siendo que el -- resultado es la "consecuencia de la acción, que la ley considera decisiva para la realización del delito o lo que es lo mismo, la realización del tipo fijado por la ley"⁴, el hecho de que se encuentren las autoridades fiscales con la circunstancia de que el contribuyente lleva varios registros relacionados con su giro hace probable el que se ha cometido un delito, que en el presente se estudia.

C) NEXO CAUSAL

Quando durante la práctica de una visita domiciliaria se encuentran los visitadores con la existencia de dos o más libros o --

4. Maggiore citado por Hernández Esparza, Abdón, Op. cit., pág. 84.

sistemas contables con diferentes contenidos deberán proceder a hacer constar esta situación para que posteriormente se pueda - determinar al responsable, paso en el cual se establecerá el -- vínculo indispensable para señalar que se ha cometido el delito indicando quien es el presunto responsable.

D) CLASIFICACION DEL DELITO

En orden a la conducta

- Es un delito comisivo, violador de una norma prohibitiva.
- Es plurisubsistente porque la conducta se fracciona en un conjunto de actos encaminados a la producción del resultado. El registro de las actividades del sujeto se realiza - de manera reiterada pudiendo interrumpirse en cualquier mo- mento dando paso a la tentativa.
- Es permanente toda vez que se presenta una conducta de ma- nera continúa, en la cual se comprime al bien jurídico sin destruirle.

En orden al resultado:

- Es material porque se altera o produce un cambio en el es- tado natural de las cosas porque se distorsionan los datos que le interesa conocer a la autoridad de manera real con miras a determinar la situación fiscal del contribuyente.
- Es de daño, porque se lesiona el patrimonio del Estado al desconocer si los datos que le presenta el contribuyente - son auténticos o no, aceptado hasta el momento en que de- muestre lo contrario, que los mismos son ciertos.

E) AUSENCIA DE CONDUCTA

Las disposiciones jurídicas relativas a la materia contable, de

bido a su especialización, requieren para su cumplimiento del auxilio de un perito en la materia. Generalmente, dentro de toda actividad, el registro de las operaciones del contribuyente son encomendadas a un contador. Sin embargo, si bien es cierto que quien lleva físicamente el registro es este último el obligado directamente lo es el causante.

"Dentro de las causales de ausencia de conducta que mencionamos"⁵ no podemos aceptar que alguna de ellas se presente en el delito que nos ocupa a tal grado de llevar al contribuyente a registrar sus operaciones en dos o más sistemas contables con diferente contenido.

F) TIPICIDAD

Quando se realiza una conducta delictuosa, para efectos de encuadrarla en el presente y aplicarle la sanción correspondiente, se deben acreditar los siguientes extremos:

- Sujeto Activo.

Las sociedades mercantiles necesitan para la realización de sus actividades de personas físicas que las representen. Dentro de los miembros de aquéllas tendrán la obligación de administrarla. El delito presente no indica de manera expresa, sino mediante el empleo de un "quien", cual es el responsable. El desarrollo de las actividades de los sujetos obligados al pago de impuestos impone la observancia de ciertos deberes de naturaleza formal entre los que se encuentra el de llevar los libros en que se reflejen sus operaciones. En este sentido, al igual que el delito anterior el sujeto activo lo será aquel que incumpla el

5. Vid. Supra. pág. 41-42.

deber y esté obligado a observarlo. Para ello, es menester analizar a la luz de las disposiciones aplicables, a cargo de --- quien se hallan tales compromisos.

Lo anterior permite afirmar que el sujeto de este delito --- reúne las características de propio, especial o exclusivo. En cuanto al número es individual, monosubjetivo o de sujeto único, por lo que admite todos los grados de participación.

Sujeto Pasivo

Al pertenecer el delito presente a los llamados fiscales, concluimos que el sujeto que resiente o resentirá el daño que se cause en su comisión será soportado por el Estado de manera directa y por la colectividad, indirectamente.

Objeto

El objeto material está representado por el Estado, como sujeto pasivo del delito.

El objeto jurídico es el patrimonio mismo del Estado o de la Hacienda Pública.

En orden a estas ideas, cuando la conducta reúna los requisitos de los anteriores elementos será típica y se ubicará en los presupuestos del artículo 111, fracción II del C.F.F.

G) CLASIFICACION EN ORDEN AL TIPO

- Por su composición es normal porque la conducta se define de manera objetiva.
- Por su ordenación metodológica es básico o fundamental, ya que no requiere para su existencia de otro, pudiendo en su caso, dar vida a otros.
- Por su formulación es casuístico ya que nos indica mediante -

el verbo "registre" con cual conducta se perfecciona el delito.

- Por el daño que causa el ilícito presente es de daño ya que el Estado sufre un quebranto en su patrimonio desde el momento en que desconoce la verdadera situación económica de los causantes.

H) ATIPICIDAD O AUSENCIA DE TIPICIDAD

"Cuándo la conducta desplegada por el actor no reúna los requisitos en cuanto a sujeto activo, pasivo y objeto estaremos ante la presencia de una atipicidad, o bien de una no adecuación de la conducta al tipo pudiendo darse una traslación del tipo, no integración del tipo o un delito imposible"⁶.

I) LA ANTIJURIDICIDAD

Una conducta es antijurídica si el legislador ha previsto que su comisión puede entrañar un peligro para la estabilidad social. Cuando aquella se ha limitado de manera expresa y en términos claros dentro de un tipo penal se ha elevado a la categoría de delito. Cuando algún sujeto la actualiza de manera plena se hará acreedor a las sanciones previstas. La conducta que nos ocupa es antijurídica toda vez que en el artículo 111 fracción II del C.F.F. se ha descrito como ilícito.

J) CAUSAS DE JUSTIFICACION

No existe dentro de todo el ordenamiento jurídico causa alguna que motive o justifique que el contribuyente lleva sistemas con tables con diferentes contenidos lo que nos permite concluir -- que toda conducta que tipifique al presente delito será antiju-

6. Vid, Supra, págs. 53-55.

rédica.

"El análisis que sobre las diversas causas de justificación - adopta nuestro orden jurídico lo hemos realizado líneas arriba a las cuales remitimos en obvio de repeticiones por no haber en contrado ninguna de ellas que sea válido aplicar al presente ca so"⁷.

K) CULPABILIDAD

La naturaleza de la conducta que nos ocupa precisa de una disposición de ánimo plenamente consciente, y dirigida a la obtención del resultado delictuoso: el evadir el pago de las contribuciones valiéndose del registro contable de operaciones en dos o -- más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferente contenido, de los cuales uno se tomará como base para el lle nado de las declaraciones que se presentarán a las autoridades fiscales. Por ello es que se sostiene que el presente delito só lo puede perfeccionarse de manera dolosa.

L) INCULPABILIDAD

"No se admite que este delito se cometa por causas ajenas a la voluntad del sujeto de manera determinante que le inhíba su capacidad de entender y querer. Como lo habíamos afirmado, al ser un delito que se comete sólo con dolo no admite causa de inculpabilidad que sea bastante para exonerar al responsable"⁸.

M) PUNIBILIDAD

El delito presente se sanciona con una penalidad de tres meses a tres años de prisión.

N) EXCUSA ABSOLUTORIA

7. Vid. Supra, págs. 56-62.

8. Vid. Supra, págs. 69-71.

No existe, dentro de las excusas admitidas en nuestro Derecho - alguna aplicable al delito que nos ocupa, siendo por lo tanto - punible toda aquella que se verifique en los términos del artículo 111, fracción II del C.F.F.

0) CONDICIONALIDAD OBJETIVA

No encontramos condición alguna a la cual se supedita la aplicación de la sanción en el caso presente.

FORMAS DE APARICION DEL DELITO

A) TENTATIVA

Dentro de las disposiciones generales del C.F.F. en el capítulo II De los Delitos Fiscales, Título IV, artículo 98 se señala -- que todo delito, en grado de tentativa, será punible con las -- dos terceras partes de la sanción que corresponderían al delito si éste se hubiere consumado, siempre y cuando no se realice -- por causas ajenas a la voluntad del sujeto.

Al ubicarse la conducta del ilícito presente en el referido ordenamiento se le aplican las prescripciones del mismo. Por lo -- tanto nuestro delito admite la tentativa y su punición.

B) PARTICIPACION

El delito presente puede cometerse tanto por su sujeto como por varios. En éste no se precisa de una participación necesaria -- siendo válido admitir que su comisión se realice mediante la -- participación eventual, caso en el cual el juzgador tomará en -- cuenta diversos factores a efecto de sancionar a los responsa-- bles de manera individualizada. "En este sentido, al igual que la tentativa, el C.F.F. señala reglas generales de aplicación - en el caso de que realice por varios sujetos"⁹.

9. Vid. Supra, págs. 77-80.

C) CONCURSO DE DELITOS

"La naturaleza de los delitos fiscales admite, que mediante la comisión de unos se violen otros aún cuando el contribuyente no haya pensado nunca en cometerlos. Como afirmamos anteriormente la conducta en el delito en comento sólo puede verificarse con un dolo bien definido, adonde se han tomado en consideración todas las contingencias que se pudieren presentar. En razón de -- ello es aceptable que se presente un concurso de delitos"¹⁰.

10. Vid. Supra, págs. 80-83.

CAPITULO III

DESTRUCCION DE LIBROS

a) Documentación Social y Administrativa de las Empresas

En primer término indicaremos que la documentación que nos interesa para los fines del presente inciso es aquella que está vinculada de una manera directa con todo lo relativo a la materia fiscal. Por lo tanto, valdrá señalar que sólo atenderemos a la documentación que nos sirva para acreditar tal condición.

El artículo 28 del C.F.F. nos indica de manera genérica que documentación está vinculada con la actividad del comerciante - junto con las disposiciones relativas, al expresar que:

Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, las -- que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligato-- rios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

En los casos en que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la Contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a -- que se refiere la fracción I de este artículo por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por las máquinas de comprobación fiscal y sus registros, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

"Lo que se refiere a sistemas contables en cuanto a libros y registros lo hemos abordado de la manera más extensa posible, -

por lo cual para los fines del presente adoptaremos lo mencionado con antelación, líneas arriba dándolo por reproducido en este sitio"¹.

En lo que concierne a la documentación comprobatoria, nos indica el artículo 29 del C.F.F. que cuando se tenga obligación de expedir comprobantes, éstos deberán reunir los requisitos señalados por el R.C.F.F. De igual manera, establece que los contribuyentes con local fijo deben registrar sus operaciones en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, expedir comprobantes y tenerlas en operación y cuidar que se empleen para el objeto para el que se proporcionaron. La S.H.C.P. llevará el control de aquellos contribuyentes a quienes se las hubieran dado.

Por su parte, el artículo 30 señala que toda documentación se debe conservar durante el tiempo que duran las facultades de comprobación contado a partir de que se presentaron o debieron presentarse las declaraciones con ellas relacionadas: cuando se trate de documentación relacionada a actos cuyos efectos se prolonguen en el tiempo cuando se presente la última declaración del ejercicio en que se hayan producido dichos efectos. Cuando se trate de actos en contra de los cuales se hubiere promovido recurso o juicio, a partir del momento en que quede firme la resolución que le ponga fin.

Todo acto que realice el contribuyente que espere que surta los efectos que le interesan al Derecho Fiscal debe estar debidamente respaldado con el comprobante respectivo. En este orden

1. Vid, Supra, págs. 84-90

de ideas ha previsto el artículo 36 del R.C.F.F. que no cualquier documento acredita un acto sino aquél que contenga los siguientes requisitos:

- Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien lo expide.
- Folio, lugar y fecha de expedición.
- Nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expida.
- La descripción de lo que ampare.
- Valor unitario e importe total así como la separación del impuesto que se traslade.
- El número y fecha del documento aduanero así como la aduana por donde se realizó tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

Cuando en la documentación comprobatoria no se separe de manera expresa y por separado el importe del impuesto, los contribuyentes que presten servicios o realicen enajenaciones al público en general deberán expedir la documentación respectiva -- con los datos anteriores o bien:

- Expedir comprobante que contenga su nombre, domicilio, número de folio, fecha y lugar de expedición y el total del impuesto.
- Expedir copia de los requisitos de auditoría siempre y cuando las máquinas registradoras contengan el orden consecutivo de operaciones, el resumen total de ventas diarias, firmadas por el auditor o por el contribuyente de la empresa registrada.
- Se deben elaborar facturas globales diarias con base en los resúmenes de los registros de auditoría, separando el importe

y el impuesto, los cuales serán revisados y firmados por el contribuyente o el auditor. (Art. 37 R.C.F.F.).

Los comprobantes se pueden llevar en talónario o en original y copia, las que deberán estar foliadas en forma consecutiva, - previamente a su utilización. Cuando las facturas se expidan -- por computadora se podrán foliar de manera simultánea entregando copia al interesado.

Los comprobantes se deben utilizar en su totalidad. Cuando - se recuperen por concepto de devoluciones se anotará en ellos - la palabra "cancelado" y la fecha en que aquella opere.

Cuando hubieren de usarse dos o más comprobantes se identificará cada uno de ellos adicionando letras a las series (Art. 38 R.C.F.F.).

Para efecto de que los contribuyentes comprueben las adquisiciones de bienes que realicen deberán ampararlas con la documentación respectiva, la que deberá reunir los requisitos indicados o bien, señalar:

- Que los pagos los realizó con cheque de su cuenta a nombre -- del enajenante.
- Que expida documentos foliados por duplicado previamente a su utilización del cual entregara copia a quien reciba el pago, con los siguientes datos:
 - a) Su nombre, denominación o razón social y domicilio fiscal.
 - b) Nombre del enajenante, su domicilio y la firma del mismo o de quien reciba el pago.
 - c) Descripción del bien enajenado así como precio unitario - y total y fecha de operación.

d) Número de cheque con que efectuó el pago y nombre del banco librado.

e) además:

Clave del Registro Federal de Causantes, cámara a la que pertenezcan y número de registro del enajenante, así como las características del documento con el cual se identifi que.

- Descripción y número de placas del vehículo utilizado en la entrega del bien.

Cuando se trate de donativos los comprobantes deberán indi- car:

- Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y -- clave del Registro Federal de Contribuyentes del donatario.
- Lugar y fecha de expedición.
- Nombre, denominación o razón social del donante.
- Cantidad y descripción de los bienes donados o el monto -- del donativo.
- El señalamiento expreso de que ampara un donativo.

Los contribuyentes podrán microfilmear los comprobantes de -- los actos o actividades de los servicios que realicen y de las compras que efectuen cuando reúnan los siguientes requisitos:

- Antes de microfilmear, el contador público que dictamina -- los estados financieros deberá efectuar una revisión selec tiva, representativa del total de los documentos manifesta dos bajo protesta de decir la verdad que corresponde a los originales existentes en el archivo a la fecha en que se - práctico la auditoría. La manifestación la firmará el con

tador público y el contribuyente

- Agrupar los documentos recibidos y expedidos por meses en conjunto de documentos afines, clasificados por cuentas y subcuentas, de modo que los totales puedan ser confrontados con los contenidos en los sistemas y registros contables del contribuyente.
- Sumar mensualmente el valor total que representa la documentación total expedida o recibida y microfilmarse el correspondiente registro de auditoría de la máquina sumadora.
- Consignar la fecha en que se realiza la microfilmación al inicio y final.
- Realizar la microfilmación por duplicado a efecto de que se conserve en buenas condiciones durante todo el periodo que duren las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.
- Usar en la microfilmación películas con base pancromática a efecto de que garantice la permanencia del contenido.
- Relacionar anverso y reverso de los documentos cuando el equipo no los microfille simultáneamente y tenga anotaciones al reverso.
- Conservar los documentos originales durante todo el plazo que duren las facultades de comprobación de las autoridades fiscales (Art. 41 R.C.F.).

Los comerciantes deben conservar toda la documentación, como son las actas, telegramas que reciben en relación con su giro - así como las copias expedidas durante el plazo mínimo de diez años (Art. 47 al 50 del C. Com.).

b) Irregularidades más frecuentes en el manejo de la Documentación Fiscal

Las irregularidades que se pueden presentar en el manejo de la documentación de una empresa son infinitas tomando en consideración el inmenso número de contribuyentes existentes y su imaginación, tendientes a inventar los más variados subterfugios para no cumplir con lo que les corresponde.

Sin embargo, para efectos fiscales son sólo relevantes aquellas que de alguna u otra forma repercuten en el cumplimiento de tales deberes. Con fundamento en esto último notamos que el C.F.F. ha recogido como tales a las siguientes, a las cuales -- incluso, las considera agravantes de las infracciones (art. 75, fracción II):

a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.

b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por con-

cepto de contribuciones.

c) Que se microfilmen documentos para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados en contravención de las disposiciones fiscales carezcan de valor probatorio.

c) Delitos Relacionados con la Alteración de la Documentación -
Fiscal de la Empresa

La fracción III del artículo 111 del C.F.F. ha prescrito que:

Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a -
quien:

III Oculte, altere o destruya total o parcialmente los siste-
mas y registros contables, así como la documentación re-
lativa a los asientos respectivos, que conforme a las le
yes fiscales esté obligado a llevar.

A) CONDUCTA

La redacción del presente delito está formulada en términos ca-
suísticos, esto quiere decir que se perfecciona mediante la co-
misión de cualquiera de los supuestos que contempla. Primeramen-
te nos habla de ocultamiento, posteriormente de alteración y --
por último, de destrucción, sean totales o parciales sobre los
sistemas contables y la documentación relacionada con los mis-
mos. En el orden señalado, las analizaremos. El ocultamiento, -
en términos generales es el esconder, alejar del conocimiento -
de los demás. Alterar equivale a mudar la esencia de las cosas
a efecto de hacerlas aparecer como diferentes a lo que realmen-

te son y la destrucción, es la anulación, aniquilamiento de las cosas, con objeto de que desaparezcan al grado de que no se les pueda reconocer.

Todas estas acciones implican movimientos corporales, base de los delitos comisivos. Por tales razones el delito presente es de acción, ya que contiene un acto voluntario que puede consistir en una alteración, modificación o destrucción mediante la cual se modifica el mundo externo o se le expone a sufrir un cambio.

B) RESULTADO

Las acciones del presente delito traen aparejado un cambio en el mundo externo siendo por lo tanto, el presente un ilícito de resultado material.

C) NEXO CAUSAL

Para vincular a un sujeto con el resultado producido se establecerá la relación necesaria entre uno y otro mediante el nexo causal. Como ya lo habíamos indicado, este último sólo es propio de los delitos en que se produce una mutación exterior. Al traer aparejado el presente delito un resultado material si será posible precisar el nexo causal, ya que se establece una relación de causa-efecto.

D) CLASIFICACION DEL DELITO

En orden a la conducta:

- Es comisivo ya que se realiza mediante movimientos corporales violatorios de disposiciones prohibitivas.
- Es tanto unisubsistente como plurisubsistente ya que la conducta puede realizarse con un solo acto como lo es el de la -

destrucción u ocultamiento o bien, mediante un conjunto de -- los mismos en los cuales se fracciona la conducta dando paso a la tentativa, como lo es el caso de la ocultación o la alte ración.

- Es instantáneo o permanente según destruya o comprima el bien jurídico tutelado.

En cuanto al resultado:

- Es material porque se produce un cambio en el mundo externo - al presentarse situaciones contrarias a la realidad.
- Es de daño, toda vez que se afecta a la Hacienda Pública de - manera efectiva porque no recibe los ingresos a que tiene de- recho al desconocer la situación auténtica de los contribuyen- tes.

E) AUSENCIA DE CONDUCTA

El C.F.F. ha impuesto como término para que el contribuyente -- mantenga sus sistemas contables así como la documentación con- probatoria, el mismo que duran las facultades de comprobación - de las autoridades fiscales.

Se descubre, generalmente, que el contribuyente ha incumpli- do sus obligaciones fiscales cuando se procede a hacer uso de - las facultades de comprobación. Durante la práctica de visitas domiciliarias se conocen todas las circunstancias que rodean el desempeño de las actividades del contribuyente. Se requiere, du rante aquellas que el visitado exhiba toda la documentación así como libros autorizados y demás que lleve a efecto de que los - visitantes certifiquen la autenticidad de lo manifestado en -- sus declaraciones, cuando las hubiere presentado.

En este sentido cuando el contribuyente no presente lo que se le requiera deberá acreditar que no los tiene por causas ajenas a su voluntad o bien, que tal circunstancia ha sido dada a conocer a la autoridad fiscal. En el primer supuesto puede argumentar el contribuyente que no los tiene porque se han destruido o inutilizado totalmente, se han perdido o han sido robados los libros, registros o colecciones de hojas foliadas acompañando el documento público en que consten tales hechos, debiendo conservar durante un plazo igual al de las facultades de comprobación (Art. 33 R.C.F.F.).

De igual manera puede argumentar que no cuenta con tal o --- cual libro porque autoridades fiscales diversas a las que le visitan en ese momento los mantienen en su poder y no ha transcurrido el término que establece el artículo 35 del R.C.F.F. para solicitar su reposición. (Esto sólo es válido en el caso de -- quienes empleen el sistema manual).

Puede señalar también que no lleva la contabilidad en su domilio porque la tiene en otro lugar con conocimiento de la autoridad fiscal, lo cual debe probar.

En estas circunstancias son las únicas que puede apoyarse el contribuyente para demostrar que su conducta no se tipifica -- como delictuosa toda vez que no cuenta con el ánimo de engañar a la autoridad fiscal, ya sea mediante alteraciones, ocultamientos o destrucción porque la no posesión de lo requerido se debe, en algunos casos, a causas ajenas a su voluntad, las cuales -- acredita de manera fehaciente.

Considero, que aparte de estas situaciones, el contribuyente

no puede amparar su conducta en otras diferentes.

F) TÍPICIDAD

El ser considerada una conducta como típica implica que ésta -- reúne los elementos del delito en cuestión. Es decir, que encuadra plenamente. Cuando se integran los elementos de la ocultación, alteración o destrucción, ya sea total o parcial de los sistemas y registros contables así como de la documentación -- correspondiente podemos estar en aptitud de considerar que la misma es la que define el artículo 111, fracción III del ilícito que nos ocupa. Al igual que los demás delitos analizados, el presente sólo hace referencia a elementos objetivos que se concretan en los sujetos y el objeto.

A) Sujeto activo

En el presente delito se exige que el sujeto responsable se -- identifique con el contribuyente, ya que la conducta puede ser desarrollada únicamente por aquel a quien se le ha impuesto el deber de llevar el sistema o registro contable adecuado, así como la documentación que acredite los asientos efectuados.

B) Sujeto pasivo

Al igual que en todo delito fiscal, éste se identifica con el patrimonio del Estado o la Hacienda Pública porque las acciones antes mencionadas le afectan de manera directa ya que le impiden conocer la auténtica situación del contribuyente sin menoscabar los diversos medios que la Ley pone a su disposición, para determinar el estado fiscal del mismo cuando no muestra los datos y documentos que al visitador interesan conocer.

C) Objeto

Si el objeto es aquel sobre el cual recae la conducta del sujeto, ya sea omisiva o comisiva, en el caso presente no es posible identificar al llamado objeto material con el sujeto pasivo toda vez que la acción está encaminada de manera directa a afectar los registros o sistemas contables y la documentación con ella relacionada. Es sobre estos últimos adonde debemos buscar el perfeccionamiento del delito. Concluimos, por lo tanto, que el objeto material del delito que nos ocupa son los sistemas o registros contables y la documentación relacionada.

El objeto jurídico está representado por el patrimonio de la Hacienda Pública.

G) CLASIFICACION EN ORDEN AL TIPO

Por su composición es normal, ya que el legislador hace una descripción objetiva de la conducta.

Por su ordenación metodológica pertenece a la categoría de los fundamentales ya que no depende de otro para su existencia y a su vez puede dar vida a otros.

Por su formulación es casuístico debido a que nos indica de manera precisa cuál debe ser la conducta que se ha de desarrollar para que el tipo se integre. Por el empleo que el legislador hizo de la "o" en la redacción es un delito alternativamente formado.

Por el daño que causa es de daño porque desde el momento en que se realizan las referidas conductas, el Fisco y el Estado mismo, ven afectados sus derechos independientemente de que por otras vías obtengan la satisfacción de sus intereses, además de que sólo podrá ejercitarlas hasta en tanto duren sus facultades de

comprobación

H) ATÍPICIDAD O AUSENCIA DE TIPICIDAD

Cuando una conducta delictuosa no reúne los requisitos exigidos para el delito que nos ocupa o se presente de manera diversa a la señalada será atípica y dará lugar a diversas situaciones como son la traslación de un tipo a otro, la existencia de un delito imposible o la no integración del tipo.

En este sentido no se podrá sancionar al presunto responsable con las penas que para el delito en estudio se han establecido. Se le castigará con otras o bien, no habrá ninguna represión.

I) LA ANTIJURIDICIDAD

Si la tipicidad es la exteriorización de la antijuridicidad -- porque el legislador ha señalado y definido una conducta como -- perniciosa para la sociedad afirmamos que toda conducta que se contenga en el Código Penal u otras leyes especiales es antijurídica por el simple hecho de estar descrita. Por lo tanto, la conducta que está contenida en el artículo 111 fracción III del Código Fiscal de la F. es antijurídica.

J) CAUSAS DE JUSTIFICACION

a0 Legítima Defensa

Atendiendo a que en esta causa se presenta un contrataque motivado por una agresión injusta, actual o inminente en defensa de bienes ajenos o propios sin que medie provocación por parte del agredido motiva que la causa presente no pueda justificar de ninguna manera el que el contribuyente altere, oculte o destruya total o parcialmente los sistemas y documentos comprobato---

rios de sus actividades.

Se desecha, por lo tanto, la presente justificante en el delito en estudio.

b) Estado de necesidad

No hay comparación entre los bienes jurídicos tutelados por los delitos fiscales y el del contribuyente ya que por motivos de bienestar general aquél siempre se ha de sobreponer a este último siendo además que los contribuyentes exigen el beneficio de los servicios públicos que presta el Estado, situación que es posible gracias al cumplimiento que se hagan de la relación jurídica tributaria.

Es de igual manera, que la anterior causa, improcedente para no sancionar al responsable del ilícito presente.

c) Ejercicio de un derecho o cumplimiento de un deber.

No existe, dentro de ningún ordenamiento jurídico norma alguna que obligue o faculte al contribuyente o a cualquier otra persona a ocultar, alterar o destruir registros contables y su respectiva documentación, siendo inaplicable el evadir tales deberes amparándose en cualquiera de las justificantes citadas al rubro.

d) Impedimento Legítimo

De igual manera que las causas anteriores no existe norma alguna que obligue a realizar las conductas que tipifican la conducta del delito que nos ocupa, siendo inaceptable hacerla valer como justificante cuando cualquiera o todas las acciones se hayan realizado.

K) CULPABILIDAD

Dentro de la distinción de las formas de comisión de los delitos que realiza el C.P.F. en los artículos 8o y 9o apreciamos - que el presente sólo puede cometerse de manera intencional o dolosa ya que el sujeto activo pone en marcha todo su desempeño - buscando de manera directa la producción del resultado lesivo - del cual pretende beneficiarse totalmente al incumplir las obligaciones a su cargo.

Las demás formas comisivas no son aceptables para la conducta presente.

L) INculpABILIDAD

Se presentan en ésta circunstancias perturbadoras de las manifestaciones de entender y querer el delito que compelen a un -- individuo a realizarlo, no obstante no ser su intención el llevarlo a cabo.

De una manera *may* relativa pudieramos admitir que alguna persona cometiera el delito presente mediante la destrucción al hallarse perturbada su capacidad de entender y querer por un --- error de hecho esencial e invencible. Claro que lo difícil será probarlo.

M) PunIBILIDAD

La conducta, materia del presente estudio, se castiga con pena privativa de libertad de tres meses a tres años de prisión. El jugador tiene la posibilidad de sancionarle dentro de estos límites tomando en consideración los aspectos propios del delin--cuente y las circunstancias exteriores de ejecución, debiendo -- además estimar otras peculiaridades de acuerdo a lo señalado -- por el Título Tercero, Aplicación de Sanciones, Capítulo I, Re-

glas generales en los artículos 51 al 59 del C.P.F.

N) EXCUSAS ABSOLUTORIAS

Unicamente se excusa a un reo por causas de utilidad social --- cuando su punición sea más grave que su perdón, en aquellos casos que la Ley ha establecido.

El delito presente no da motivo para no punirlo. Por lo tanto, en todos los casos habrá que sancionarlo.

"Por lo que se refiere a la tentativa, participación y concurso de delitos señalamos que aquellas pertenecen a las disposiciones generales de los delitos. Por este motivo los argumentos que hemos señalado en torno a los presentes puntos se consideran válidos para el delito en comento. Se reproduce por este motivo lo manifestado en aquel sitio en obvio de repeticiones." ¹

¹ Vid supra, pág. 74-83.

CONCLUSIONES

1.- La declaración fiscal es el documento en virtud del cual el sujeto pasivo de la relación tributaria da cumplimiento a -- una obligación, nacida de la producción de un hecho generador -- de crédito fiscal.

2.- Los datos que asiente el contribuyente en su declaración encierra la aceptación de los mismos por lo que aquél debe tener a su alcance los elementos probatorios que los avalen.

3.- El contribuyente debe presentar las declaraciones periódicas, anuales, complementarias y de autocorrección fiscal a -- que esté obligado, cumpliendo los requisitos de forma, tiempo y lugar.

4.- El Estado ha establecido un conjunto de normas jurídicas tendientes a sancionar las conductas comisivas u omisivas de -- aquellos que no acaten de manera satisfactoria las prescripciones o prohibiciones señaladas en los ordenamientos jurídicos.

5.- La sanción constituye la consecuencia lógica-jurídica --

mediata por el incumplimiento del deber, que adopta diversas -- formas atendiendo al ilícito, al interés protegido y al afectado, así como a la finalidad perseguida.

6.- Las consecuencias que se derivan de la omisión en la presentación de declaraciones son: el requerimiento para la presentación de la o las declaraciones faltantes, imposición de mul--tas por no acatarlo, embargo, proceder por desobediencia a man--dato legítimo de autoridad, sancionarla como infracción, impo--niendo las multas correspondientes y/o ejercitar la acción pe--nal para efectos de que se inicie el respectivo procedimiento -penal.

Por lo que corresponde al estudio dogmático de la fracción I:

7.- CONDUCTA.- El delito se perfecciona mediante una omisión plurisubsistente y permanente, de resultado formal y de daño.

8.- AUSENCIA DE CONDUCTA.- Las causas de ausencia de conduc--a se refieren a la actividad o inactividad involuntarias del sujeto activo que pueden tener su origen en causas muy variadas.- No se admite, en el caso de omisión en la presentación de decla--raciones la presencia de alguna de ellas, ya que la no observan--cia de las disposiciones fiscales es propia y especial de aquél a quien la Ley ha impuesto el deber, aunado esto al hecho de -- que la exigencia temporal del tipo es muy extensa, plazo duran--te el cual aquéllas tampoco podrían perdurar.

9.- TIPICIDAD.- Se trata de un tipo normal, fundamental, ca--sufístico y de daño.

Sujeto activo.- Sólo puede ser sujeto activo de los delitos fiscales el sujeto individualmente considerado, toda vez que en

él se presentan las capacidades de entender y querer. Los contribuyentes -personas morales- únicamente cometen delitos a través de los órganos que las representan, ya que éstos encierran su voluntad, que se centran en personas físicas, haciéndose merecedoras de otro tipo de sanciones en los casos procedentes.

Sujeto pasivo.- En los delitos fiscales hemos apreciado la existencia de un solo sujeto pasivo: el Estado y/o la colectividad, ya que éstos son quienes resienten el daño que se causa -- con el delito.

Objeto material.- Se le identifica con el Estado ya que sobre éste recae la acción del delito.

Objeto jurídico.- Se le identifica con el patrimonio de la Hacienda Pública.

10.- ATIPICIDAD. La ausencia de cualquiera de los elementos objetivos de la conducta acarrearán la atipicidad, motivando la no adecuación de la misma al tipo, traslación de un tipo a otro o la existencia de un delito imposible.

11.- ANTI JURIDICIDAD. La descripción de una conducta, considerada como ilícita por el legislador, le da categoría de anti-jurídica toda vez, que su comisión u omisión atenta contra los diversos valores que aquél propugna mantener.

En este orden de ideas, las diversas conductas descritas en el artículo 111 del Código Fiscal de la Federación son antijurídicas.

12.- CAUSAS DE JUSTIFICACION.- Debido a que las causas de -- justificación tienen el efecto de anular la antijuridicidad de la conducta, cuando se les invoque se deben acreditar plenamente

te los requisitos exigidos para las mismas. En el delito de omisión en la presentación de declaraciones he admitido únicamente al impedimento legítimo, por virtud del cual se exime al contribuyente de la obligación de presentarlas.

13.- CULPABILIDAD.- El delito presente sólo puede cometerse de manera dolosa.

14.- INCUPLABILIDAD.- De las causas de inculpabilidad establecidas no es posible aceptar la aplicación de alguna de ellas, que sea bastante para anular las capacidades de entender y querer del sujeto activo.

15.- PUNIBILIDAD.- Se ha establecido la penalidad de tres meses a tres años de prisión para castigar a quien omita presentar declaraciones, durante dos o más ejercicios fiscales.

16.- EXCUSAS ABSOLUTORIAS.- No existe ninguna causa absoluta que exonere la aplicación de la pena al autor del delito de omisión en la presentación de declaraciones, a la luz de los preceptos legales señalados, a saber Código Penal Federal y Código Fiscal de la Federación.

17.- El contribuyente tiene la obligación de llevar un sistema de contabilidad adecuado a las necesidades de su giro, debiendo cumplir con las prescripciones legales que para el mismo se han señalado.

18.- Cuando se detecta que el contribuyente no cumple de manera correcta con los preceptos relativos a los sistemas contables, se le aplicarán sanciones administrativas y penales.

Las primeras consisten en determinar sus ingresos, mediante el procedimiento presuntivo y en aplicar las multas de acuerdo

a la naturaleza de la conducta realizada que se ha considerado como agravante de las infracciones.

Las segundas se refieren a la formulación de la querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con la finalidad de que se entable un procedimiento penal que desemboque en la aplicación de la pena privativa de la libertad que corresponda.

Por lo que respecta al estudio dogmático de la fracción II:

19.- CONDUCTA.- Este delito es de acción, violatorio de disposiciones prohibitivas, plurisubsistente y permanente con resultado formal y de daño.

20.- AUSENCIA DE CONDUCTA.- Las causales de ausencia de conducta previstas por el legislador no encuentran aplicación en el ilícito que nos ocupa.

21.- TIPICIDAD.- Se trata de un tipo normal, básico, casuístico y de daño.

22.- CAUSAS DE JUSTIFICACION.- Ninguna de las causas de justificación es aplicable al delito presente.

23.- CULPABILIDAD.- Sólo se le puede cometer de manera dolosa.

24.- INCULPABILIDAD.- No hay causa de inculpabilidad que justifique la comisión del delito que nos ocupa.

25.- PUNIBILIDAD.- Se le sanciona con tres meses a tres años de prisión.

26.- Por lo que respecta a las excusas absolutorias y condicionalidad objetiva, se reproduce lo manifestado con antelación.

27.- En materia fiscal sólo producen efectos jurídicos los actos, soportados con la debida documentación comprobatoria, --

que se hayan realizado conforme lo establecen las disposiciones relativas.

El contribuyente maneja a diario un sinnúmero de documentos que se relacionan con toda su actividad, sea privada o pública. De todos aquéllos le interesan al Fisco, de manera exclusiva, - los que se relacionan con el hecho generador por el cual se ha vinculado con el Estado, mediante la relación jurídica, y que - deben reunir los requisitos que la Ley ha prescrito.

28.- El incumplimiento a las disposiciones en materia contable se sanciona tanto con multa como con la aplicación de pena privativa de la libertad, atendiendo a si se le considera como infracción en sentido estricto o como delito.

29.- CONDUCTA.- Este delito es de acción, unisubsistente y plurisubsistente, instantáneo o permanente de resultado material y de daño.

30.- AUSENCIA DE CONDUCTA.- Como causa de ausencia de conducta sólo podemos admitir a la fuerza mayor.

31.- TIPICIDAD.- Se trata de un tipo normal, básico, casuístico y de daño.

Sujeto activo.- El sujeto activo del presente delito se identifica con el contribuyente, obligado a llevar la contabilidad y la documentación con ella relacionada.

Objeto material.- Está representado por los sistemas contables y la documentación relacionada.

32.- Por lo que concierne a los puntos de ANTIJURIDICIDAD. - CAUSAS DE JUSTIFICACION, CULPABILIDAD, INculpABILIDAD, PUNIBILIDAD Y EXCUSAS ABSOLUTORIAS se reproduce en el presente lo mani-

festado en relación a la fracción II.

33.- TENTATIVA, PARTICIPACION Y CONCURSO DE DELITOS.- Las -- disposiciones generales, relativas a estos temas, tienen cabal aplicación en lo tocante a los delitos fiscales.

34.- Las diversas conductas, señaladas dentro del artículo - 111 del Código Fiscal de la Federación contienen diversos su-- puestos, divergentes entre sí en cuanto a su descripción aunque tienen unidad de propósito: evadir total o parcialmente el pago de contribuciones.

Por lo tanto, dicho tipo es otro equiparable al delito de de fraudación fiscal.

BIBLIOGRAFIA

- BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, Vol. III, s/ed. 1973, 473 págs.
- CASTELLANOS TENA, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal (Parte General), Ed. Porrúa, México, 13a. ed. -- 1979, 339 págs.
- CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl y otros. Código Penal Anotado, Ed. Porrúa, México, 1980, 8a. ed. 851 págs.
- Derecho Penal Mexicano, Parte General. Ed. Porrúa, México, Tomo I, 1970, 9a. ed. 634 págs.
- CARRETERO PEREZ, Adolfo. Derecho Financiero, Ed. Santillana, Madrid, 1969, 843 págs.
- CEPEDA LOPEZHERMOSA, Rodolfo. En sayo de Derecho Penal Impositivo Mexicano, Estudio Dogmático, México, (s/Ed), --- (s/ed), 1961, 94 págs.
- CUELLO CALON, Eugenio. Derecho Penal. Conforme al "Código Penal, texto refundido de 1944 (Parte General), Editora Nacion

- nal, México, 9a. ed., 1976, 787 págs.
- GARCIA DOMINGUEZ, Miguel Angel. Teoría de la Infracción Fiscal.
Derecho Fiscal Penal, Cárdenas, Editor y Distribuidor,
México, 1982, 427 págs.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, --
Ed. Porrúa, México, 32a. ed., 1980, 444 págs.
- GARZA, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano, ---
Ed. Porrúa, México, 7a. ed., 1976, 861 págs.
- GERTZ MANERO, Federico. Manual de Derecho Contable, U.N.A.M., -
México, 1971, 56 págs.
- GIAN ANTONIO, Micheli. Curso de Derecho Tributario, Editoriales
de Derecho Reunidas, Madrid, (s/ed), 1975, 400 págs.
- GIANNINI, A.D. Instituciones de Derecho Tributario, Editorial -
de Derecho Financiero, Madrid, 1957, (s/ed), Trad. ---
Sainz de Bujanda, Fernando, 604 págs.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero, ED. Depalma, -
Buenos Aires, 3a. ed., 1976, Vol. I, 568 págs.
- GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto. Derecho de las Obligaciones, ---
ED. Cajica, México, 5a. ed., 946 págs.
- HERNANDEZ ESPARZA, Abdón. El Delito de Defraudación Fiscal. Es-
tudio Dogmático, Ediciones Botas, México, 1962, 153 -
págs.
- JARACH, Dino. Clases de Derecho Tributario. Escuela Nacional de
Hacienda, Buenos Aires, mayo-septiembre de 1970, (s/ed),
173 págs.
- JIMENEZ DE ASUA, Luis. Tratado de Derecho Penal, Ed. Losada, To
mo I, Buenos Aires.

- La Ley y el Delito. Principios de Derecho Penal., Ed. Hermes, México, 2a. ed., 1954, 617 págs.
- JIMENEZ HUERTA, Mariano. Derecho Penal Mexicano, Ed. Porrúa, -- México, 1980, 3a. ed., Tomo I, 501 págs.
- KELSEN, Hans. Teoría General del Derecho y del Estado. Imprenta Universitaria, México, 2a. ed., Trad. Eduardo García - Maynez.
- LARA FLORES, Elías. Primer Curso de Contabilidad, Ed. Trillas, México, 1987.
- MANTILLA MOLINA, Roberto L. Derecho Mercantil. Introducción y - Conceptos Fundamentales. Sociedades, Ed. Porrúa, México, 15a. ed., 1975, 398 págs.
- MEZGER, Edmundo. Derecho Penal, (Parte General)., Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1985.
- NUÑEZ, Ricardo C. Derecho Penal Argentina, Ed. Bibliográfica -- Argentina, Buenos Aires, Tomo I, (s/ed), 1959, 478 págs.
- PAVON VASCONCELOS, Francisco. Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General, Ed. Porrúa, México, 4a. ed., 1978, 514 págs.
- PEREZ DE AYALA, José Luis y otros. Curso de Derecho Tributario, EDESA, Madrid, Vol. I, 1975, 420 págs.
- Curso de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, Vol. II, (s/ed), 1976, 331 págs.
- PINA, Rafael de. Diccionario de Derecho. Ed. Porrúa, México, -- 5a. ed., 1976, 398 págs.
- PORTEPETIT CANDAUDAP, Celestino. Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal, Ed. Porrúa, México, 12a. ed., --

1978, 553 págs.

----- Programa de la Parte General del Derecho Penal, U.N.A.M.
México, 1968.

RIVERA SILVA, Manuel. El Procedimiento Penal, Ed. Porrúa, México, 12a. ed., 1982, 405 págs.

ROJINA VILLEGAS, Rafael. Derecho Civil Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1985.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Estudio de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, (s/ed), 1962, Vol. II, 245 págs.

SERRANO GÓMEZ, Alfonso. Fraude Tributario (Delito Fiscal), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, (s/ed), 1977, -- 234 págs.

VILLALOBOS, Ignacio. Derecho Penal Mexicano. Parte General, Ed. Porrúa, México, 2a. ed., 1960.

VILLORO TORANZO, Miguel. Introducción al Estudio del Derecho, - Ed. Porrúa, México, 1980, 4a. ed., 486 págs.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento 1989.

Código Penal para el Distrito Federal en materia de fuero común y para toda la República en materia de fuero federal.

Ley General de Sociedades Mercantiles 1989.

Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento 1989.

Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento 1989.

Código de Comercio 1989.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público 1989.

Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal para 1989.