



20 ef.  
55

Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO PENAL

**Estudio Dogmático del Artículo 108 del Código  
Fiscal de la Federación**

**T E S I S**

Que para obtener el título de:  
Licenciado en Derecho  
p r e s e n t a :  
**Francisco Apanco Galicia**



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

### CAPITULO I

- a) Antecedentes históricos
- b) Derecho Romano
- c) El Colonato
- d) Edad Media
- e) Antecedentes Históricos Nacionales
  - Epoca Prehispánica
  - Cultura Azteca
- f) Cultura Maya
- g) Cultura Tarasca
- h) Epoca Colonial
- i) Antecedentes históricos legislativos

### CAPITULO II

- a) Naturaleza jurídica
- b) Régimen jurídico

### CAPITULO III

- a) Consideraciones sobre la Teoría del Delito
- b) Concepción totalizadora. Unitaria
- c) Definición legal
- d) Concepción del Delito en la Escuela Clásica

- e) La noción sociológica del Delito
- f) La concepción Analítica o Atomizadora del Delito

#### CAPITULO IV

- a) Estudio Dogmático del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación. Defraudación Fiscal
- b) Presupuestos de la conducta o el hecho
- c) El Elemento Objetivo
- d) La conducta
- e) La acción
- f) La omisión, omisión simple y comisión por omisión.
- g) El Resultado
- h) El nexa causal
- i) Aspecto Negativo, Ausencia de Conducta
- j) La Tipicidad
- k) Ausencia de tipicidad
- l) La Antijuricidad
- m) Causas de justificación
- n) La Imputabilidad
- ñ) La Inimputabilidad
- o) La Culpabilidad
- p) La Inculpabilidad y su aspecto negativo, La inculpabilidad
- q) La Punibilidad
- r) Aspecto negativo de la punibilidad, Excusas Absolutorias
- s) Condiciones objetivas de punibilidad
- t) Clasificación de los delitos

## CONCLUSIONES

## BIBLIOGRAFIA

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

El delito de defraudación fiscal contemplado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación vigente, llamó particularmente nuestra atención, en virtud a que consideramos que es un delito frecuente y que en cierta forma, defraudar al fisco se ha hecho un hábito y un deseo constante entre un buen número de contribuyentes. Los aspectos negativos de ésta práctica son evidentes, siendo necesario buscar los mecanismos idóneos, con el fin de lograr una participación ciudadana más completa, tendiendo a que las erogaciones del fisco sean más aceptables, creíbles y necesarias para el pueblo, que exista una mayor comunicación entre gobernantes y gobernados, que sea erradicada la desconfianza que tienen éstos últimos al creer que los impuestos, entre -- otras cosas, tienen como destino incrementar la riqueza de nuestros dirigentes y que en una mínima parte se destinan a cubrir el gasto público.

La consecuencia inmediata, es que los causantes busquen la forma de defraudar al fisco federal, causando un daño a la federación, ya que la misma contará con menos recursos para solventar el gasto público, viéndose obligada a solicitar préstamos del exterior para dar cumplimiento a sus fines, con lo que se debilita la economía nacional.

Se elige el desarrollo del estudio dogmático del delito de de --  
fraudación fiscal,el cual desarrollaremos principiando por los -  
antecedentes históricos de la cultura Romana, en la cual se pue-  
de apreciar claramente la evolución del pago de los tributos,su  
necesidad y la importancia de los mismos para el sostenimiento -  
de una sociedad,y la influencia política económica y social.

Asímismo,es importante el estudio aún cuando sea brevemente ,de  
la importancia que tienen las sanciones que se aplican a los --  
obligados del pago de un tributo cuando incumplen con el mismo.

Se estudiará brevemente el Derecho Medieval y posteriormente el  
estudio de la forma de tributación y su importancia en las cultu-  
ras Azteca,Maya y Tarasca,continuando con con el derecho aplica-  
do en materia tributaria en la Epoca Colonial,en el México Inde-  
pendiente y hasta nuestra constitución de 1917,los cuales son -  
relevantes para efecto de comprender la trascendencia que tienen  
para todo núcleo de población organizada por clases sociales,en  
virtud de que la forma de tributación influye notablemente en la  
evolución de todas las culturas,siendo palpable,que de acuerdo -  
a la organización en el trabajo, en el comercio, en la religión,  
etc.,así en como en el avance evolutivo que tenga dicha cultura-  
influirá en el pago de las cargas tributarias, siendo éstas últi  
mas en especie o en moneda.

De lo antes dicho se ve la trascendencia que tiene el tributo para la integración de toda sociedad, toda vez que la división de clases sociales influye en la forma de tributación, el destino que se da a lo recaudado, la obligatoriedad de los sujetos - sobre quienes pesan dichas cargas y las sanciones que se impongan a los contribuyentes..

Para el sostenimiento de todo pueblo o cultura de un lugar determinado geográficamente y políticamente, es importante el tributo para efecto de mantener la unidad, la paz, la seguridad y los servicios públicos necesarios de toda sociedad.

Analizaremos en forma breve, los antecedentes legislativos y la naturaleza del Código Fiscal de la Federación, limitándonos a - lo que corresponda al delito en estudio, se realizarán consideraciones sobre la teoría del delito, para concluir con el Estudio dogmático del delito de defraudación fiscal.

La importancia que tiene el estudio dogmático del delito cuyo estudio se desarrolla, es precisamente conocer los antecedentes, evolución, importancia, y el motivo de las sanciones, así como - la obligatoriedad que tienen los habitantes de un estado determinado para contribuir al gasto público del mismo. Respecto a las sanciones excesivas que ha tenido todo obligado a pagar tri-

buto, por su omisión, se comprende en virtud a la importancia y trascendencia que implica en toda vida social, por lo que en nuestro sistema el delito de referencia, tiene una sanción excesiva, ya que los contribuyentes en todo tiempo tratan de evitar deshacerse de un patrimonio que consideran suyo, ésta idea de los contribuyentes se origina desde sus inicios, al momento en que la clase gobernante impone tributo sobre tributo agobiando a los contribuyentes con tantas cargas, situación que trae como consecuencia, que el contribuyente vea por todos los medios la forma de evadirse total o parcialmente del pago del tributo respectivo.

Se hace la aclaración, que se menciona la palabra tributo, generalizando, por así llamárseles desde la época romana, y el cual comprende el pago de; impuestos, derechos, productos y contribuciones especiales.

Al finalizar, formularemos algunas conclusiones y un cuadro resumen de nuestro delito en estudio.

Este esfuerzo efectuado en el Seminario de Derecho Penal de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, tiene la intención de servir como tesis para sustentar mi examen profesional para obtener la Licenciatura en Derecho, independientemente de que contiene una exteriorización de mi in--

quietud sobre los temas tan interesantes que se contienen en -  
los delitos especiales; mismos que definiremos como aquellas -  
disposiciones penales que se encuentran en leyes de distinta -  
naturaleza a la penal, en este caso, el delito especial que es  
cogimos, se encuentra contenido en el Código Fiscal de la Fede  
ración, cuya naturaleza es eminentemente de orden administrati  
vo.

## CAPITULO PRIMERO

## ANTECEDENTES HISTORICOS.

La importancia de invocar el antecedente histórico de cualquier tema que se estudie, es ante todo para conocer y entender las - causas socioeconómicas que le dieron origen, así como la evolución histórica y el grado de desarrollo que ha ido presentando al traves del tiempo, lo cual nos permitirá comprender y encauzar mejor nuestra realidad social, tomando los aciertos, deshechando los errores del pasado y adaptando los diversos criterios a nuestro sistema socioeconómico político y territorial.

Lo anterior, aplicado particularmente al estudio del código Fiscal de la Federación, específicamente a los delitos de defraudación fiscal, que por lógica se deduce, que para que este delito sea factible, es presupuesto necesario que exista una regulación previa de las contribuciones; en este punto es donde podremos - apreciar que la regulación y evolución de las diversas leyes que reglamentan esta materia, han ido cambiando, tratando de evitar que los causantes evadan el pago de la contribución (haciendo - la aclaración que se dice contribución en forma general para - designar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, en virtud a que en los antecedentes legales a que se hará referencia en éste capítulo nos hablan de contribuciones). Así - - también es necesario manifestar que; en cuanto a los antecedentes

que regulan el delito de defraudación fiscal son escasos, por lo que se aclara desde este momento, que en este estudio se hará mención a citas aplicables a otras áreas del derecho, pero que sirven para normarnos un criterio en lo que respecta a la idea del ser humano para hacer uso de engaños o aprovechamiento de los errores, en su beneficio, cuando tiene la obligación de deshacerse legítimamente de un patrimonio que considera suyo.

Con la observación antes mencionada podemos incursionar dentro de lo que los historiadores han recopilado de nuestro pasado, comenzando con el derecho romano. por ser el sistema jurídico Romanista el que influyó en el Derecho Mexicano por cuatro conductos principales, según lo menciona el Dr. Floris Margadant - que dice:

"1.- El Derecho Español; por ejemplo las siete partidas que en su parte tenían carácter de derecho vigente en México hasta la expedición del Código Civil de 1870.

2.- El Derecho Napoleónico y los otros grandes Códigos Europeos, todos los cuales contienen mucho derecho romano y sirvieron de inspiración a las codificaciones mexicanas.

3.- El estudio intensivo del corpus iuris que realizaron generaciones anteriores de juristas mexicanos.

4.- El influjo de la dogmática pandectística y la gran autoridad científica de los grandes romanistas alemanes del siglo pasado, como Von Savigny, Von Thering, Windscheid, Dernburg y otros."<sup>1</sup>

Posteriormente haremos una breve referencia al derecho español, en cuanto a materia Tributaria por ser el antecedente más próximo, y porque también tuvo carácter de derecho vigente en México. Tal y como veremos en la Recopilación de Leyes de Indias.

A continuación y en orden cronológico se estudiarán en forma -- breve los antecedentes nacionales, dividiéndolos para su estudio en tres épocas fundamentales; la primera correspondiente a la época precortesiana; en la cual se analizará la forma y regulación de los Tributos, así como las posibles consecuencias de quienes omitían pagar el Tributo correspondiente, en los pueblos Azteca, Maya y Tarasca.

En la segunda, correspondiente a la época Colonial, mencionaremos brevemente las leyes de Indias que estuvieron vigentes en -- nuestro territorio nacional.

En la tercera, correspondiente al México Independiente, iniciaremos nuestros comentarios a partir de los primeros antecedentes legislativos hasta donde se determina la integración del delito de Defraudación Fiscal en el Código Fiscal de la Federación.

- 1.- Floris Margadant J.Guillermo .- El Derecho Privado Romano.- 6a.Ed. Esfinge, S.A. México 1975, pág.12.

## DERECHO ROMANO

Desde la fundación de Roma en el año 753 A. de C. hasta el año - 565 de nuestra era, estuvo vigente el derecho romano, manifestándose siempre en constante evolución, ya que era un derecho que se iba formando y adaptando a las necesidades de la población -- que iba siempre en aumento. Situación que permitió crear un sistema jurídico muy avanzado, del cual muchos países en la actualidad han tomado sus principios para crear sus estructuras jurídicas.

Inicialmente en Roma, la obligación de cooperar al sostenimiento de la ciudad, recaía sobre los patricios, como se puede observar en la siguiente cita que nos hace el Licenciado Agustín Bravo -- González.

" La ciudadanía romana estaba integrada en sus principios por agricultores y guerreros, Roma dependía de sus cosechas para subsistir, lo mismo que de sus legiones, la carga de sostenimiento de la ciudad pesaba exclusivamente de los Patricios".<sup>1</sup>

Posteriormente y en virtud a que la ciudad de Roma y -- su población crecían continuamente, fue imposible para los patricios seguir siendo los únicos que contribuyeran para el gasto de

la cosa pública, situación tal, que motivó que Servio Tulio tomara ciertas medidas a efecto de que la mayor parte de los habitantes de Roma contribuyeran al gasto público, en la forma en que lo menciona el autor antes citado.

"... Servio Tulio, según la tradición dividió la ciudad en cuatro zonas urbanas, y a fin de conocer las fortunas de los habitantes estableció el censo, para distribuir equitativamente los impuestos, según las posibilidades de cada uno de los ciudadanos. Estas medidas liberaban a los pobres de gravámenes y echaban estos sobre los pudientes, quienes recibieron en compensación ventajas de naturaleza política".<sup>2</sup>

Al establecerse el censo, todo jefe de familia estaba obligado a declarar bajo juramento el importe de su fortuna, incluyendo a sus esclavos, declaración que debía renovarse cada cinco años "... Aquel que no se sometía a esta obligación (insensus) era castigado con la esclavitud, y sus bienes confiscados".<sup>3</sup>

1.- Bravo González Agustín y Beatriz Bravo Valdez.- PRIMER CURSO DE DERECHO ROMANO. Edit. Pax-Mex. 1975. pág. 30

2.- Op. Cit. p. 37

Con el censo, se dividió a la población en cinco clases, de acuerdo a su fortuna, donde la primera tenía por lo menos 100,000 ases y la quinta, 11,000 ases, y el impuesto era pagado por los ciudadanos de las clases citadas, hasta los que tenían por lo menos 1,500 ases, los que tenían menos de esta última cantidad estaban exentos del pago de impuestos, con lo cual se consiguió distribuir la carga de los impuestos sobre todos los ciudadanos en proporción a la fortuna de los mismos.

En consecuencia, los ciudadanos que mayor aportación de impuestos hacían, tenían mayores posibilidades de tener voz y voto en los comicios, sin importar su origen y sustituyendo a la nobleza de raza y a los patricios en la preponderancia del Estado.

A la caída de la monarquía, el rey es sustituido por dos magistrados patricios y la autoridad religiosa es separada de los poderes civiles y confiada al gran pontífice, mencionando el Licenciado Sabino Ventura Silva, que "El cambio anterior en nada aprovechó a los plebeyos, que siguieron excluidos de las Magistraturas. Su situación se tornó desdichada, arrebatados al cultivo de la tierra por las guerras, se ven obligados a pedir dinero a los patricios y a los plebeyos más ricos. Los altos -

- 3.- Petit Eugene.- Tratado Elemental de Derecho Romano, traducido y aumentado por D. José Fernández González. p. 33 Editora Nacional, Edinal S. de R. L. 1961.

intereses vienen a aumentar su insolvencia, y los deudores imposibilitados para hacer el pago, se ven expuestos a los rigores que el derecho primitivo autoriza en su contra; tal como la -- prisión en casa del acreedor, donde eran tratados como esclavos." 4

El Licenciado Bravo González, en su texto nos indica que a los plebeyos que no pudieron pagar las deudas que contrajeron se -- les aplicaba todo el rigor que el antiguo derecho civil autorizaba contra el deudor insolvente.

Con lo anterior, podemos determinar que quienes omitieran la de claración de su fortuna y el consiguiente pago del impuesto a -- que estaban obligados, se hacían acreedores a sanciones muy rigurosas, tales como; ser reducido a la calidad de esclavo o a la confiscación de sus bienes, regulándose dichas penas por la Ley Civil.

En cuanto a las Autoridades u Organos encargados de la aplicación del derecho, nos dice el autor antes citado que: "no existía en Roma instituto o cuerpo de la administración pública que

4.- VENTURA SILVA SABINO.- Derecho Romano. Primera Edición, - - México, D. F. 1962. p. 27

no estuviera sujeto en cierta forma a la religión..."<sup>5</sup>

La cita de referencia nos indica que la ciencia del derecho está prácticamente monopolizada por la religión, en los primeros -- tiempos de Roma, las fórmulas y palabras que se empleaban en -- los juicios pertenecían primordialmente a los pontífices, en vir tud a que los romanos eran un pueblo especialmente religioso, lo cual concedía al colegio de los pontífices un poder casi absoluto con respecto a la aplicación del derecho, lo cual también nos lo indica el autor en cita.

"... Tanto el estado como los individuos debían consul tar con los pontífices acerca de las formalidades y palabras empleadas en el culto y los pontífices podían intervenir de oficio para cerciorarse del exacto cumplimiento de los preceptos reli- giosos y de sus fórmulas rituales." <sup>6</sup>

Tal era el poder del colegio de los pontífices que el Dr. Floris Margadant nos dice;

"El colegio de los Pontífices estaba presidido por un Pontifex Máximus, en el año 510 a. de J.C., éste último sustu

5.- Bravo González Agustín y Bravo Valdez Beatríz.- Primer curso de Derecho Romano. Edit. Pax-Mex. 1975. pag. 33.

yó en sus funciones religiosas al rey, en su función de designar a los senadores por el censor; y en los demás el rey fue sustituido por dos cónsules nombrados en cada ocasión por un sólo año. Entre la facultad de los cónsules se encuentra la; IURISDICTIO, o sea la facultad de dirigir la Administración de Justicia, y ampliar facultades financieras entre otros..."<sup>7</sup>

De las citas antes transcritas, se puede apreciar que el derecho romano, era de aplicación estricta por las formalidades y palabras empleadas, que no estaban al alcance de todos los ciudadanos romanos, sino que dichos formulismos estaban monopolizados por el colegio de pontífices, actualmente recoge nuestra legislación fiscal lo referente a la aplicación estricta de sus normas.

Posteriormente los comicios por curias al lado del senado y de los cónsules, se encargaban de los asuntos administrativos, y quienes se encargaban de la recaudación de impuestos eran los decuriones, consejeros municipales, cargo que estaba completamente controlado por que a dichos recaudadores se les consideraba como responsables solidarios de los contribuyentes, como se aprecia en la siguiente cita que nos hace el Dr. Guillermo Floris Margadant.

6.- Op. Cit.- pág. 34

7.- Floris Margadant S. Guillermo.- Derecho Privado Romano.- pág. 28.

" En la 'oblación de la curía' el padre se hacía responsable de que su hijo aceptara la desagradable y arriesgada - función de decurión, consejero municipal, que respondía con su propia fortuna del resultado de los cobros fiscales decretados por el exigente bajo imperio..." <sup>8</sup>

En la antigua Roma quienes tenían la obligación de contribuir al gasto público, lo eran los ciudadanos Romanos exclusivamente, según lo indica el profesor Bravo González, en cuanto a las obligaciones y prerrogativas de los ciudadanos.

"... Entre los derechos públicos se encuentran... los derechos cívicos, que al mismo tiempo son cargas; IUS SARORUM, - IUS CONSENDI, IUS TRIBUTI..." <sup>9</sup>

De esta manera se puede apreciar que desde la época en mención - existía una regulación en cuanto a la obligación de contribuir - al sostenimiento de la ciudad, criterio que se ve reforzado y -- ampliado con las siguientes citas;

El Doctor Floris Margadant.- Nos dice;

- 8.- Floris Margadant S. Guillermo.- Derecho Privado Romano.-pág.203  
 9.- Bravo González Agustín y Beatriz Bravo Valdez.- Primer Curso de Derecho Romano.- pág. 114.

" El antecedente que tenemos de que los impuestos deben ser una carga para todos los ciudadanos de un determinado estado, - lo encontramos en Caracalla, quién otorgó el derecho de ciudadanía a todos los habitantes del imperio, concesión hecha con fines fiscales, puesto que permitía añadir a los impuestos especiales con que se gravaba a los provincianos, los impuestos que deberían pagar como ciudadano romano..." 10

De éste último, se deduce la obligación por parte de los ciudadanos para contribuir al gasto público, y también se puede apreciar la idea de los gobernantes para que legalmente se llegue -- por parte de los contribuyentes a una doble tributación, lo cual perjudica a las clases económicamente débiles. Asimismo podemos observar que esta disposición de Caracalla, con respecto a otorgar la ciudadanía a todos los habitantes de Roma para efectos de que contribuyeran con el gasto público, también esta consagrado en nuestra Constitución Política vigente en su artículo 31 fracción IV, en la cual se indica "Son obligaciones de los mexicanos: IV Contribuir para los gastos públicos."

Desde la antigua Roma se conocía la necesidad, de que todos los ciudadanos tenían que contribuir al sostenimiento de la ciudad, por lo que las contribuciones deben tener en todo tiempo y lugar

una sanción , para efectos de obligar al ciudadano a cumplir con sus impuestos, en forma coactiva. Toda vez que aún cuando haya una sanción física o moral, el contribuyente siempre tratará de evadir una carga cuando le parezca excesiva, o cuando le cause un perjuicio patrimonial.

Con estas ideas de las enérgicas medidas romanas en materia de incumplimiento en el pago de impuesto concluimos el antecedente romano, ocupándome ahora de la época de transición entre Roma y la Edad Media conocida como Colonato.

## EL COLONATO.

Diversos autores coinciden en situar esta etapa como una época - de transición entre el Bajo Imperio y el Feudalismo Medieval, en el cual se estaba efectuando la primera división de las personas en esclavos y libres. Durante la época del Bajo Imperio, nos -- dice el Jurista Eugene Petit, que: "la palabra COLONUS significaba una nueva condición; la del hombre libre atado a perpetuidad a la tierra de otro para cultivarla mediante un censo en dinero o en naturaleza." <sup>1</sup>

En virtud a que la esclavitud antigua se estaba extinguiendo, la vida económica comenzó a sufrir por la escases de ellos, y los - detentadores de riqueza, la clase económicamente fuerte, iniciaron el sistema de prohibir que los pocos campesinos que trabajaban en sus campos salieran de allí, por lo que aparecen los - - SERVUS GLEBAE, que son personas que no tienen tierras para cultivarlas, surgiendo lo que aparentemente era un contrato, con gravámenes y derechos recíprocos, mediante el cual se le garantizaba al siervo el derecho a cultivar una cantidad de tierra determinada, sin que el propietario de la misma, pudiera enajenar o gravar, sin garantizar antes el derecho del siervo, y éste últi-

1.- Petit Eugene.- Tratado Elemental de Derecho Romano, traducido y aumentado por D. José Fernández González. Editora Nacional. Edinal, S. de R.L. Méx. D. F. 1961. p.p. 93, 94.

mo tenía a su vez la obligación de cultivar las tierras y entregar un porcentaje determinado de las cosechas, "en fin, Constantino y sus sucesores favorecieron la extensión del Colonato en favor de la agricultura, y más que nada en favor del fisco, pues el colono, al mismo tiempo que el cultivo de la tierra, de la cual no podía separarse, aseguraba también el pago del impuesto territorial..."<sup>2</sup>

En la época en estudio, el señor feudal era quien establecía -- las leyes dentro de sus propiedades, aún cuando estaba sujeto a un rey.

En general los tributos quedaban regulados; en primer lugar por la forma contractual que se mencionó, entre el Señor Feudal y el Servus Glebae y, por otra parte, el primero de los nombrados tenía que pagar al rey un impuesto.

El poder público del Estado, quedó delegado en virtud a que cada feudo se mantenía en forma independiente, aún cuando es importante mencionar que los impuestos eran pagados; en especie -- por el SERVUS GLEBAE al Señor Feudal, y éste último al Rey.

## EDAD MEDIA

En esta época, desapareció el gran avance exportado por los romanos, por lo que se ha dado en llamarla, la época del oscurantismo. Toda vez que el comercio empezó a disminuir, la economía paso a ser una economía de tipo rural, en la cual solo se pretendía que el campo produjese lo necesario para el uso y consumo de sus habitantes.

En esta época el vasallo tenía como obligación para con su señor, la prestación de servicios personales y las relativas a prestaciones económicas.

" Entre las prestaciones de carácter económico estaban las ayudas en dinero. Estas ayudas fueron primero arbitrarias, después se reglamentaron limitándolas y llegaron posteriormente a través de un proceso evolutivo, a convertirse en los subsidios que en épocas posteriores concedían los parlamentos a la corona. Había cuatro casos especiales en los que el vasallo debía ayudar económicamente al señor y eran: Para pagar el rescate del señor cuando éste caía prisionero, para equiparlo cuando marchaba para las cruzadas, cuando se casaba su hija y cuando se armaba caballero a su hijo." <sup>1</sup>

Las rentas *más comunes* a cargo de los miembros del feudo eran; el censo, el pecho o talla y las tasas de rescate.

"El censo era una renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción de su predio; si no lo pagaban - se les despojaba o se les exigía una multa... El pecho o talla era una carga impuesta una o varias veces al año a cada familia. Se llamaba talla porque en el momento de pagar el impuesto, se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera. Fue prime ramente arbitrario y posteriormente se logró que se fijara con - cierta regularidad, cobrándose también en casos extraordinarios entre los que se encontraban los cuatro ya mencionados: Casa-- miento de la hija del señor, armar caballero al hijo, rescate - del señor y equipo para las cruzadas. Las tasas de rescate -- eran cantidades que se pagaban en cambio de la supresión de de-- terminadas prestaciones de servicios personales o en especie."<sup>2</sup>

Ademas de los anterior, existían otras cargas, consistentes en participación de los productos de la tierra, que se entregaban en especie al señor feudal, tales como; gavillas de trigo, de - avena, etc.

- 1.- Flores Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas. Los Impuestos, 7a. Ed. Ed. Porrúa, S. A. Méx. 1965 p. 27.
- 2.- Op. Citada p. 29

además de que también pagaban tributo en metálico o en especie, por cada cabeza de ganado se cobraban derechos por la renta de mercancías, "Los labriegos estaban obligados a cocer su pan en el horno del señor, a moler su trigo en el molino señorial y a pisar las uvas en su lugar, debiendo pagar por cada uno de estos actos un derecho en especie que recibía el nombre de banalidades, porque se instituyeron por medio de bando, pregón o edicto." <sup>3</sup>

Continúa diciendo el ex-magistrado Flores Zavala, que "otra fuente de ingresos eran las multas que se cobraban por diversos delitos y que se fijaban en forma arbitraria.

Los que comparecían ante los tribunales, estaban también obligados a pagar derechos por sus servicio de justicia."<sup>4</sup>

Independientemente de todo lo anterior el señor feudal tenía el derecho de confiscar los bienes de sus vasallos que faltaban a la fe jurada, los bienes de los extranjeros que morían intestados en su territorio y los tesoros ocultos pertenecían al señor, el tránsito de mercancías por su territorio, estaba gravado, lo mismo que el uso de ríos, puentes, caminos, etc.

3.- Op. Citada p. 29

4.- Op. Citada p. 29

" Para el cobro de las prestaciones a que tenían derecho, los señores designaban a intendentes que tenían una facultad discrecional para la fijación de los cargos." <sup>5</sup>

De las citas antes mencionadas, encontramos que los vasallos y demás miembros del feudo estaban obligados a pagar impuesto casi por la totalidad de sus actividades, mismos que eran pagados al señor feudal, en especie o en metálico, fijándose los impuestos en forma arbitraria por el señor o por el intendente encargado de la recaudación, y las penas para quienes no cumplieran con el pago, eran muy severos, consistentes en multa, despojo, confiscación de bienes. etc., pero ante lo arbitraria, excesiva y abrumadora cantidad de impuestos a que estaban obligados los causantes de la Edad Media, es fácilmente comprensible que se trate de evadir las obligaciones de tipo fiscal.

## ANTECEDENTES HISTORICOS NACIONALES.

### ÉPOCA PREHISPANICA.

#### CULTURA AZTECA.

En esta cultura, antes de la llegada de los españoles, los impuestos o tributos como genéricamente se les ha llamado a las cargas impositivas que pesaban sobre las clases económicamente productivas, tenemos diversos tipos de tributación, los cuales provenían principalmente de dos fuentes; la primera del tributo que pagaban los propios aztecas, y la segunda; del tributo que aportaban los pueblos conquistados.

En cuanto a los tributos internos, es conveniente conocer someramente como estaba dividida la organización social del pueblo azteca; en la cual estaban principalmente, los Señores Universales que eran los que tenían como vasallos a pueblos gobernados por otros señores; la clase sacerdotal, los guerreros, los terrazgueros o labradores, macehuales y comerciantes.

De las clases sociales antes mencionadas, recibían tributo; los señores universales, los nobles principales, (eran quienes ejercían magistraturas o estaban encargado del gobierno local de las estancias o barrios.), la clase sacerdotal y los guerreros.

Aportaban tributo; los indios pertenecientes a la clase común o macehuales, que estaban divididos por profesiones u oficios, mis

mas que tenían un señalamiento de prestaciones distintas a cada una. Los terrazgueros eran labradores que gozaban de tierras señaladas a nobles, a los cuales, según Torquemada, servían, labraban y cultivaban las sementeras y les servían en sus casas.

También existían exenciones en el pago de contribuciones, por un lado, los nobles, los magistrados, funcionarios y guerreros distinguidos y por otro los enfermos pobres y los mancebos.

El tributo consistía en prestaciones materiales, cosas o especies, y prestaciones personales; servicios y trabajo.

Nos indica José Miranda en su libro El Tributo Indígena en la -- Nueva España, durante el siglo XVI, " a los señores particulares y a los principales daban los macehuales, por lo general, maíz, frijol, cacao, algodón y otros productos de la tierra, proceden-- tes de sementeras que solían hacer en común y así mismo frutas, - peces y animales que se criaban en la región o minerales que en ella se extraían..." Esta cita la hace el autor mencionado, de Zurita, los Señores de la Nueva España, Ed. México 1941, páginas 146 y 147. Y continúa diciendo "... además les suministraban - el agua y la leña y les prestaban servicio doméstico por turno. Para las comunidades, templos y la guerra, hacían también sementeras en común, y realizaban las obras y prestaban los servicios

por tanda o rueda."

De lo anterior, es fácil apreciar que inicialmente en la época -- prehispánica la mayor carga de tributación pesaba sobre la clase económicamente productiva, siendo cargas excesivas, toda vez que de los macehuales se obtenían los tributos para sostener los barrios o calpulís, los templos, así como el culto sacerdotal, la milicia, a los nobles, a los señores particulares o caciques y a los señores universales.

Esta pesada carga impositiva era compartida por los tributos de los pueblos conquistados, como se puede apreciar en las siguientes citas:

" El poderío económico azteca provenía, más que de sus propias tierras, de los tributos que pagaban los pueblos sojuzgados y que hacían afluir a Tenochtitlán, los productos de las costas y de las sierras." <sup>1</sup>

"Los aztecas no destruían las organizaciones políticas y sociales de las comarcas conquistadas, y dejaban en el poder a los caciques locales, siempre que estos se avinieran a pagar tributos y a plegarse al dominio azteca. Por tal motivo los caciques originales mantuvieron su poder solo disminuído por el recaudador

de tributos (calpixque) delegado por los aztecas." <sup>2</sup>

De lo anterior podemos apreciar que el pago de los tributos, tenía para los aztecas un lugar predominante y privilegiado.

El encargado del catastro y de los tributos era el Tecuhtli, jefe civil que al propio tiempo estaba obligado a proteger y defender a su pueblo. "En materia administrativa estaba asesorado por un consejo de ancianos (huchuetque), sin cuya aprobación no tomaba ninguna decisión (Alonso de Zurita; Breve y sumaria relación)." <sup>3</sup>

Para la aplicación de la justicia entre los aztecas había "Entre los altos funcionarios de la nación un tercer grupo importante:- el de los jueces. Los de primera instancia eran a menudo, especialmente en las provincias, los jefes o ancianos locales; pero los había superiores en México y Texcoco, siendo el de la última instancia el propio soberano o bien su segundo, el cihuacoátl. --

- 1.- Enciclopedia de México, Tomo I. Cuarta Edición, Enciclopedia de México, S. A. Ciudad de México MCMCXXVIII. p. 1058-1059.
- 2.- Op. Cit. p. 1060.
- 3.- Op. Cit. p. 1061.

En Texcoco funcionaba un tributo supremo compuesto de doce jueces, bajo la presidencia del señor local. No se conoce bien la base del Sistema Judicial Azteca. Sin duda se apegaba en las tradiciones de la tribu. Pero debió existir una legislación en un organismo estatal tan complicado, donde la propiedad, el rango social, la adaptación social o la insubordinación y muchos -- otros problemas tenían importancia máxima. La conducta social de los aztecas se debía sin embargo más a la cohesión interna y a las ideas religiosas imperantes, que a la coerción o las leyes. Un aspecto importante del cuerpo de leyes de los aztecas - dice Vaillant- comprendía la pérdida de los derechos civiles, como resultado de actos abiertamente antisociales. En general, la costumbre dictaba y regulaba la conducta humana. El pertenecer a una comunidad traía consigo seguridad y subsistencia; el separarse de ella o el ser expulsado, significaba la muerte a manos del enemigo o el aislamiento como un vagabundo solitario, presa de -- las fieras.

La competencia por el rango social y por el renombre se daba en el campo de los servicios públicos, más bien que en la adquisición de la riqueza; de ahí que casi no existiera la conducta anti social de hoy, para obtener posiciones elevadas. La solidaridad incondicional del individuo, era condición indispensable para la supervivencia de la tribu."<sup>4</sup>

En cuanto a las penas que imponían, eran muy severas por ejemplo; " Un hombre ebrio hallado en público era castigado con una reprimenda y la vergüenza de tener la cabeza afeitada, cuando era un macehual; el castigo para un noble era la muerte. Si un macehual, robaba a su padre, se le imponía el castigo de la esclavitud; pero - el de la muerte cuando el culpable era un pilli. También a los -- sacerdotes se les castigaba duramente por el más leve incumplimiento de sus votos... Los funcionarios eran de una honradez escrupulosa, ya que el cohecho o la conducta impropia, acarrearía castigos brutales y aún la muerte." <sup>5</sup>

Con las transcripciones anteriores, apreciamos que los tributos -- estaban considerados como algo importante y trascendental, ya que no importaba la forma de gobierno u organización que tuvieran -- los pueblos conquistados, sino el hecho de que los mismos se sometieran al dominio y pago de tributos al pueblo azteca. Considerando la importancia del tributo, se da mayor poder al recaudador de impuestos Calpixque, que a los caciques de los pueblos -- conquistados, y en virtud al espíritu comunitario de los aztecas, las penas que aplicaban a quienes transgredían sus leyes o costumbres, eran muy severas, incluyéndose entre ellas la pena de muerte para quien aceptara el cohecho o la conducta impropia.

4.- Op. Cit. p. 1062-1063.

5.- Op. Cit. p. 1063.

Cultura Maya.

Respecto a los antecedentes históricos de esta cultura, tenemos escasos antecedentes, por lo que solo haremos una somera relación a lo más importante y relevante para nuestro estudio.

El Licenciado Fernando Castellanos Tena, en su Síntesis de Derecho Penal, contenida en el libro Panorama del Derecho Mexicano, tomo I editado por la Universidad Nacional Autónoma de México, nos dice " al igual que los otros núcleos aborígenes, en el Maya las disposiciones penales se caracterizaban por su extrema - severidad. La función jurisdiccional estaba encomendada a los batabs o caciques, quienes entre otras, aplicaban principalmente como penas la esclavitud y la muerte; la primera generalmente a los autores de delitos patrimoniales; la segunda a los - - adúlteros, homicidas; incendiarios, raptos y corruptores de - doncellas. Cuando un señor principal cometía un robo, se le la braba el rostro, desde la barba hasta la frente. Expresa el historiador Chavero, que en el pueblo Maya no se emplearon las penas de prisión, ni las de azotes, más a los condenados a muerte y a los esclavos fugitivos se le hacía encerrar en jaulas de madera, las cuales servían de cárceles. Agrega que entre los Mayas las sentencias penales eran inapelables." <sup>1</sup> Con esto podemos observar que la penalidad, entre los mayas que cometían delitos patrimoniales, como lo es el delito en estudio, eran muy severas

y además al decir que las sentencias eran inapelables, nos encontramos con la aplicación estricta de sus sentencias, criterio que se adoptó por nuestra ley fiscal en cuanto al procedimiento, que es de aplicación estricta, aún cuando si se permite la interposición de recursos en contra de las sentencias y las penas aún cuando son severas, no son tan severas como las de los Mayas.

#### Cultura Tarasca.

En relación a esta cultura, se tienen antecedentes muy escasos, aún cuando el Ministro Castellanos Tena, en su síntesis de Derecho Penal, nos dice: "Respecto a las leyes penales de los Tarascos se sabe menos todavía; sin embargo, se tiene noticia cierta de la crueldad de las penas. El adulterio con una mujer del Soberano o Caltzontzi se castigaba con la pena de muerte y confiscación de bienes. Al forzador de mujeres se le rompía la cara, de la boca a las orejas, empalándolo después hasta hacerlo morir. Cuando un miembro de la familia real llevaba una vida escandalosa, se le mataba en unión de su servidumbre y se le con-

- 1.- Castellanos Tena Fernando, Panorama del Derecho Mexicano, Tomo I, publicado por el Instituto de Derecho Comparado, p. 315. citando C fr. "Historia Antigua y de la Conquista". México a través de los siglos, T. 1, cap. X.

fiscaban los bienes.

El hechicero era arrastrado vivo y se le lapidaba. Quien robaba por primera vez generalmente alcanzaba el perdón, si reincidía, se le hacía despeñar, abandonando su cuerpo para que fuese comido por las aves. El derecho de juzgar estaba en manos del Calzontzi, más en ocasiones ejercía la justicia el sumo sacerdote o petámuti" <sup>2</sup>

2.- Op. Cit. pp. 315-316.

Epoca Colonial.

Después de la Conquista de México, efectuada por los Españoles, "el acto inicial de administración pública de Hernán Cortés al arribar a las playas mexicanas, ES LA CREACION DEL PRIMER AYUNTAMIENTO EN EL MISMO SITIO ORIGINAL DE LA VILLA RICA DE LA VERA CRUZ... Este acto tiene una particular significación, porque - además de organizar la institución municipal en su forma hispánica tradicional, establecía las bases para legitimar el nuevo gobierno conquistador; el poder virtual del monarca español y - el poder ejecutivo de Hernán Cortés, COMO JUSTICIA MAYOR Y CAPITAN GENERAL DE LOS NUEVOS REINOS." <sup>1</sup>

Los esfuerzos realizados para reorganizar administrativamente a las colonias conquistadas, así como el tipo de gobierno que sería más adecuado, dió lugar a numerosas disposiciones, "que crearon una fuerte organización administrativa, del régimen de impuestos, el desenvolvimiento de actividades comerciales e industriales y otros aspectos importantes de la administración colonial." <sup>2</sup>

- 1.- Serra Rojas Andrés.- Obra Jurídica Mexicana. El desarrollo del Derecho Administrativo en la Estructura Jurídica Política de México. Procuraduría General de la República. México, 1985. p. 37.

En esta época, las instituciones administrativas que se establecieron en la Nueva España, la mayor parte de ellas se tomaron de las que estaban vigentes en España; siendo los principales órganos administrativos de la administración pública colonial, los siguientes.

" El poder absoluto de los Monarcas Españoles, se apoyaban en los fueros de la conquista y en la Bula Noverint Universi del Papa Alejandro VI.

Ley I. Tit. 1. Libro III de la Recopilación de Indias.

" Por donación de la Santa Sede Apostólica y otros justos y legítimos títulos somos dueños de los Indias Occidentales, isla y tierras firmes del mar oceano, descubiertos y por descubrir y están incorporadas en nuestra Real Corona de Castilla.

Ley XIV. Tit. XII. Lib. IV. de la Recopilación de Indias.

' Por habernos sucedido enteramente en el Señorío de los indios y pertenecer a nuestro Real Patrimonio y Corona Real los valíos y tierras.'

2.- Jesús Galindo y Villa. Historia Sumaria de la Ciudad de México. citado por Serra Rojas Andrés en su libro, El Desarrollo del Derecho Administrativo en la Estructura Jurídico -- Política de México. 1985. p. 39.

Ley II. Tit. III. Lib. III. de la Recopilación de Indias.

Con las características jurídicas a las que hemos hecho referencia. Los Habsburgos reinaron hasta 1700 y los Barbones con posterioridad. Señalando la obra administrativa aspectos muy diversos.

' Los reyes decidieron gobernar la Nueva España por medio de un Virrey. De este modo, quedaron todas las tierras conquistadas formando un Virreinato que hasta fines de la época colonial, - comprendió; La Audiencia de México y la de Nueva Galicia, La - Gobernación de Nueva Vizcaya, la de Filipinas y la de Florida. La Audiencia de México estaba formada por la provincia de Yucatán, parte de Tabasco, parte de Chiapas, provincia de Oaxaca, - provincia de Veracruz, Puebla, Tlaxcala, Toluca, Querétaro, - Jilotepec, Michoacán, Pánuco, y gran parte del Territorio de - Colima y Jalisco' Mendieta y Nuñez. Ob. Cit. pág. 33." <sup>3</sup>

En Consejo Real de Indias, fue el Tribunal Supremo de los asuntos que legislaban, tenía a su cargo la administración pública de las Colonias, y dicho Consejo tenía facultades legislativas, administrativas y judiciales.

La Casa de Contratación de Sevilla, era una especie de cámara - que reglamentaba la actividad comercial.

El Virrey era en la Nueva España, la representación de los Reyes Españoles. "Una Cédula real fijaba la naturaleza de ese órgano ejecutivo, en estos términos:

' Que se les debe de guardar y guarde LA MISMA OBEDIENCIA Y RESPETO QUE AL REY, sin poner en ello dificultad ni contradicción alguna. Y con aperebimiento, en lo que a esto contravinieren incurrirán en las penas puestas por derecho a los que no obedecen los mandatos reales y los demás que allí de nuevo pone y refiere'." 4

Respecto a los tribunales que se encargaban del conocimiento de los impuestos durante la época colonial, tenemos a "LOS TRIBUNALES DE HACIENDA Y DE CUENTAS. Toda la materia impositiva estaba directamente administrada por este tribunal, mediante acuerdo de los Virreyes manejaban todo el sistema financiero colonial y ejercían funciones patrimoniales, bajo normas muy severas y -

- 3.- Serra Rojas Andrés. Obra Jurídica Mexicana, El Desarrollo - del Derecho Administrativo en la Estructura Jurídica Política de México. Procuraduría General de la República, México, 1985. pág. 41-42.

metódicas, llenas de profundo conocimiento en materia tributaria. Estos Tribunales de Hacienda estaban compuestos de un Tesorero, que recibía y pagaba los dineros, de un factor o veedor, que asistía las fundiciones de metales; y de un contador para - que llevase lo que hoy forma la materia de Contabilidad Pública. El virrey y el contador presidían el tribunal, que incluso fiscalizaban al propio funcionario. El contralor rentístico o tributario ejercido por estos Tribunales de Hacienda, representa - una institución excepcional..."<sup>5</sup>

El mismo autor citado, nos menciona que a finales "del siglo -- XVIII y principios del XIX, los sucesos de la península señalan, aquí y allá, el aumento de las cargas públicas. La Nueva España se vió agobiada por nuevos impuestos, sobre la vida, la propiedad y los artículos de primera necesidad. El impuesto básico era el quinto del Rey sobre extracción de metales, piedras - preciosas y pesquerías de perlas. El impuesto del almojarifazgo, era un impuesto aduanal por importaciones. Las alcabalas - se extendían considerablemente sobre la colonia y hasta las leyes de Indías mandaban cobrarlas a los indios con suavidad. El

4.- Op. Cit. p. 43-44.

5.- Op. Cit. p. 47-48.

estanco daba el derecho exclusivo de vender ciertos productos, naipes, tabaco, trigo, sal, etc. Los Pocitos, eran una verdadera institución bancaria aplicada al fomento de la agricultura, en que daban granos al labrador, que debía volver a la administración en el plazo y con el premio establecido y otros impuestos más que gravaban enormemente la vida de la colonia."<sup>6</sup>

En cuanto al control de los actos administrativos, reviste especial importancia, la visita y el juicio de residencia, consistiendo el primero en una inspección de tipo administrativo que un funcionario llevaba a cabo para revisar la conducta de un funcionario y suspenderlo en caso de comprobarse las acusaciones en su contra, y el segundo consistía en que los funcionarios estaban obligados a rendir cuenta de su gestión. Un Juez instructor, designado por el Rey o el Consejo de Indias, recogía los elementos acusatorios o de honorabilidad de un funcionario y dictaba la condena correspondiente.

Los regidores tenían además la obligación de hacer la manifestación de sus bienes, antes de tomar posesión de su cargo dando garantía de su actuación."<sup>7</sup>

6.- Ob. Cit. p. 48

7.- Op. cit. p. 49.

Con respecto al gobierno en general, continúa diciendo el autor citado, que el régimen colonial dejó un legado de indiferencia hacia la responsabilidad pública. El arriendo de la recaudación fiscal, la venta de los cargos públicos, generalmente condujeron a una psicología de explotación. Los puestos públicos llegaron a considerarse como medios de enriquecimiento personal. El gobierno fue pernicioso durante el Gobierno Español, cuando las autoridades reales usaban toda clase de formas de vigilancia que no se regularizaron por completo bajo la administración gubernamental directa para controlar la deshonestidad.

De lo anterior, podemos apreciar que aún cuando la recopilación de leyes de Indias que estuvieron vigentes durante la colonia reglamentaban en su forma general las cargas impositivas, y la administración pública, así como los tribunales encargados de legislar y regular dicha materia, también es de observarse que las cargas impositivas eran excesivas.

#### Antecedentes Históricos Legislativos.

Al iniciarse la época del México Independiente, se contaba con una legislación española diversificada e incompleta, que fue legada por los tiempos de la colonia, en consecuencia, la prin

principal actividad del legislador estuvo encaminada como menciona en su libro el Delito de Defraudación Fiscal, el autor Abdón Hernández Esparza; a la "materia hacendaria, militar y de policia. Específicamente dentro del derecho penal fiscal se - reglamentó en materia de contrabando por ser un problema que - reclamaba, en aquel entonces como ahora, inmediata atención. - Aún cuando el contrabando implica defraudación fiscal por cuanto es una defraudación de derechos aduanales, sin embargo la - defraudación fiscal como tipo delictivo hizo su aparición con posterioridad."<sup>1</sup>

Continúa diciendo el autor citado que en la ordenanza de aduanas de fecha 12 de junio de 1891, se establecieron tres tipos de infracciones a las normas fiscales, a saber: delitos, contravenciones y faltas. La defraudación estaba clasificada entre las principales contravenciones, y su sanción consistía -- con la pérdida de la mercancía y pago del doble del impuesto - omitido.

La Ley del Impuesto General del Timbre de 25 de abril de 1893, sancionaba dentro de las infracciones con responsabilidad penal, a los que verifiquen la defraudación fiscal o contribuyen

1.- Hernández Esparza Abdón. El Delito de Defraudación Fiscal, Estudio Dogmático. Ed. Botas, México 1962, p. 41.

a ella por medio de algunos de los actos que el Código penal castiga. Al respecto, se aplicaba en contra del causante la sanción tipificada en el delito de fraude genérico consignado en el Código Penal, en virtud a ser un delito patrimonial que lesionaba el patrimonio del Estado, ya que no se exigían calidades especiales en el sujeto pasivo.

Se puede observar que la defraudación fiscal, no estaba considerada como delito, que la sanción únicamente era de tipo administrativo, no corporal, y que la misma estuvo sancionada desde los inicios de la época independiente.

" Al aparecer el 30 de diciembre de 1947 la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, se buscaba tutelar el interés del Estado encaminado al funcionamiento de su administración pública, ya que el bien jurídico tutelado en la nueva ley es el patrimonio del Estado. El fin de la norma se explica en función de la necesidad de reprimir penalmente las conductas fraudulentas que ofenden el derecho del Estado respecto de los impuestos que van a engrosar su patrimonio. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al promover la expedición de una ley en la que se tipifican conductas que entrañan una defraudación al fisco - estimaba que las prevenciones del Código penal en su capítulo - del fraude no eran del todo precisas..

El delito de defraudación impositiva se cometía en los siguientes casos: 1.- Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos. 2.- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales. 3.- No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuesto. 4.- Omitir la expedición de documentos en que conforma a las leyes fiscales deba cumplir su impuesto. 5.- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio. 6.- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionada con falsedad. 7.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos. 8.- Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de los impuestos del comercio o proporcionarlos con falsedad. 9.- Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente el monto de rentas o ingresos gravados." <sup>2</sup>

La Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, no tuvo una aplicación práctica en virtud a su corta vigencia que fue de un año, ya que la misma, pasó a formar parte del capítulo Quinto Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, que fue publicado el 30 de diciembre de 1948, en los artículos 241 a 283.

## CAPITULO SEGUNDO

Naturaleza Jurídica.

La palabra TRIBUTO etimológicamente viene del Latín "TRIBUTUM" que quiere decir carga, lo mismo que la palabra IMPUESTO de -- idéntico origen IMPOSITUM que tiene un significado álogo.

Inicialmente la diferencia consistía en que el tributo recaía so bre la persona y el impuesto, sobre los bienes, y la palabra -- contribución se empleaba para designar los tributos e impuestos que se pagaban al Estado.

El Código Fiscal de la Federación tiene su apoyo constitucional en el artículo 31 fracción IV que dispone, que es obligación de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la - Federación como del Estado y Municipios en que residan, de la - manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

El artículo 73 fracción XXIX de nuestra Carta Magna, señala cuales son los impuestos de carácter federal, entendiéndose que los que no señala, por exclusión, podrán cobrarlos los Estados o Mu nicipios.

Para efecto de evitar que el contribuyente esté obligado a realizar una doble tributación, existe un Sistema Nacional de Coor dinación Fiscal.

Los impuestos a cargo de los contribuyentes, deben estar previstos en la Ley de Ingresos y Egresos, de la Federación o de los Estados.

La Ley de Ingresos y Egresos, debe ser aprobada anualmente, primero por la Cámara de Diputados y después por la Cámara de Senadores.

En el supuesto que no se expida la ley de referencia, en el año que corresponda no hay obligación de los contribuyentes para pagar impuestos.

El Lic. Emilio Margafín Manatou, citando una jurisprudencia nos menciona que " Vigencia de la Ley de Presupuestos de Ingresos y Egresos. Las Leyes de Ingresos, lo mismo que las de Egresos, - tienen un período fijo de vigencia, un año fiscal; de modo que comienzan a regir en determinado día y dejan de surtir sus efectos por lo que ve a la tributación y pagos que establecen, también determinado día, como se deduce de la naturaleza de los presupuestos, que deben formularse anualmente". Página 2276 del Tomo LXX del Semanario Judicial de la Federación. Actor: Mariano - Córdoba y coags.

" Periodicidad Anual de las Leyes Fiscales: Las Leyes de carácter fiscal tienen una periodicidad anual limitada, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 65 fracción II, 73 fracción VII de la Constitución Federal. La Ley de Ingresos tiene, para su vigencia, un período determinado, o sea de un año, al cabo - del cual deja de tener eficacia en relación con aquellos impuestos que no quedan incluidos dentro del presupuesto del año respectivo; y el sistema que emplea el legislador al incluir en el Presupuesto de Ingresos determinado tributo tiene a su vez, la eficacia de dar continuidad y vigencia, a tal respecto, a las - leyes específicas tributarias, del orden mismo del impuesto incuido en el presupuesto anual; ésto natural y lógicamente, por economía funcional y para evitar la expedición, promulgación, - refrendo y publicación de las leyes que, de otro modo, tendrían que hacerse cada año. Esta tesis sobre periodicidad fija y determinada de las leyes tributarias y su continuidad por el solo hecho de comprenderse el tributo en la Ley de Ingresos, está -- aceptada por la doctrina". (queja 200/52 promovida por la Oficina Federal de Hacienda en Piedras Negras, Coahuila, en el Amparo iniciado por la Fábrica de Hielo " El Cristal, S. A." marzo 9 de 1953). Juicio compilado en la p. 1178 del tomo CXVII del Sem. Jud. de la Federación. Actor: Oficina General de Hacienda de - Piedras Negras, Coah.

Sin embargo, el C. Juez Segundo de Distrito del D. F., en Materia Administrativa en sentencia dictada con fecha 8 de marzo de 1960 se aparta de las anteriores ejecutorias de la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al sostener en el Juicio de Amparo 216/60, promovido por Ezequiel Correa, lo siguiente: Ley de Ingresos. Su expedición no da nueva vigencia a los impuestos. " La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de mil novecientos sesenta, viene a ser una consecuencia de la aplicación de los impuestos, ya que propiamente constituye el catálogo de los mismos y habiéndose demostrado que el impuesto respectivo fue consentido por el quejoso, procede decretar el sobreseimiento del presente juicio con fundamento en las disposiciones legales invocadas al principio de este considerando".

El artículo 74 de nuestra Constitución en su fracción IV dispone que: " Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la Cuenta Pública del

- 1.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Emilio Margain Manatou. 5a. Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. 1979. p. 52-53.

año anterior.

" El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara las correspondientes iniciativas de leyes de ingresos y los proyectos de presupuestos a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el Artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo Presupuesto, - las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los - resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el Presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Si del exámen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del Presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

La Cuenta pública del año anterior deberá ser presentada a la - Comisión Permanente del Congreso, dentro de los diez primeros -

días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de las iniciativas de leyes de ingresos y de los proyectos de Presupuesto de Egresos, así como de la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Depacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven:

Declarar si ha o no lugar a proceder penalmente contra los servidores públicos que hubieren incurrido en delito en los términos del artículo 111 de esta Constitución.

Conocer de las imputaciones que se hagan a los servidores públicos a que se refiere el artículo 110 de esta Constitución y fungir como órgano de acusación en los juicios políticos que contra éstos se instauren."

El Código Fiscal de la Federación para que tenga el carácter de obligatoriedad, es necesario que esté debidamente rubricado por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y por el Secretario de Gobernación.

El Código de referencia fue publicado en El Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981 e inició su vigencia el 1° de enero de 1983, excepción hecha del Título VI del Procedimiento Contencioso Administrativo, que inició su vigencia el 1° de abril de 1983.

El Código Fiscal de la Federación, consta de 261 artículos, mismos que se encuentran divididos en seis Títulos que a su vez se subdividen en capítulos, y tiene once artículos transitorios. En forma breve mencionaremos el contenido de cada título, en la siguiente forma:

Título I.- Disposiciones Generales.

Capítulo Unico. Artículos 1° a 17.

Título II.- De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes.

Capítulo Unico. Artículos del 18 al 32.

Título III.- De las Facultades de las Autoridades Fiscales

Capítulo Unico. Artículos 33 al 69.

Título IV.- De las Infracciones y Delitos Fiscales

Capítulo I. De las infracciones, arts. 70 al 91

Capítulo II. De los delitos Fiscales. arts. 92 al 115.

- Título V.- De los Procedimientos Administrativos
- Capítulo I. De los recursos administrativos
- Sección Primera. Disposiciones Generales.  
Artículos del 116 al 124.
- Sección Segunda. Del Recurso de Revocación  
Artículo 125.
  - Sección Tercera. Del Recursos de Oposición al  
Procedimiento Administrativo de Ejecución.  
Artículos del 126 al 128.
  - Sección Cuarta. Del Recurso de Nulidad de  
Notificaciones. Artículo 129.
  - Sección Quinta. Del trámite y Resolución de los  
Recursos. Artículos 130 al 133.
- Capítulo II. De las Notificaciones y la Garantía  
del Interés Fiscal. Artículos del 134 al 144.
- Capítulo III. Del Procedimiento Administrativo  
de Ejecución.
- Sección Primera. Disposiciones Generales.  
Artículos del 145 al 150.
  - Sección Segunda. Del Embargo. Artículos del 151  
al 163.
  - Sección Tercera. De la Intervención. Artículos  
del 164 al 172.

- Sección Cuarta. Del Remate. Artículos del 173 al 196.
- Título VI.- Del Procedimiento Contencioso Administrativo.
  - Capítulo I. Disposiciones Generales. Artículos del 197 al 201.
  - Capítulo II. De la improcedencia y del Sobreseimiento. Artículos del 202 y 203.
  - Capítulo III.- De los Impedimentos y Excusas Artículos del 204 al 206.
  - Capítulo IV. De la Demanda. Artículos 207 al 211.
  - Capítulo V. De la Contestación. Artículos 212 al 216.
  - Capítulo VI. De los Incidentes. Artículos 217 al 229.
  - Capítulo VII. De las Pruebas. Artículos 230 al 234.
  - Capítulo VIII. Del Cierre de la Instrucción. Artículo 235.
  - Capítulo IX. De la Sentencia. Artículos 236 al 241.
  - Capítulo X. De los Recursos.
  - Sección Primera. De la Reclamación. Artículos 242 al 244.

- Sección Segunda. De la Queja. Artículos 245 al 247.
- Sección Tercera. De la Revisión. Artículos 248 y 249.
- Sección Cuarta. De la Revisión Fiscal. Art. 250.
- Capítulo XI. De las Notificaciones y del Cómputo de los Términos. Artículos 251 al 258.
- Capítulo XII. De la Jurisprudencia. Artículos 259 al 261.

El Código antes mencionado y del cual se ha hecho una descripción formal de su contenido, fue creado en el año de 1938, entrando en vigor el primero de enero del año de 1939, siendo reformado el 30 de diciembre de 1948, incluyéndose en el capítulo quinto del título sexto, los Delitos Federales que se encontraban dispersos en varias leyes, entre ellas la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal que había sido publicada en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1947, previendo su vigencia para el día 1° de enero de 1948.

En la reforma al Código Fiscal, publicada en el Diario Oficial del 30 de diciembre de 1948, se adicionaron los artículos 241 a 283, en los cuales quedó comprendido el delito de Defraudación Fiscal.

## Régimen Jurídico.

En cuanto al Régimen Jurídico, el Licenciado Abdón Hernández -- Esparza,, en su libro El Delito de Defraudación Fiscal, Estudio Dogmático, y refiriéndose al Código Fiscal Reformado, y publicado el 30 de diciembre de 1948, que se encontraba vigente en 1962, nos dice:

" En el capítulo de defraudación fiscal aparece un nuevo tipo delictivo que la ley anterior no había previsto; la llamada 'defraudación genérica' Comete el delito de defraudación el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error omite - total o parcialmente el pago de los impuestos. Esta amplia fórmula permite incluir la más variada gama de hechos que el fisco estime lesivos a sus intereses." <sup>1</sup>

El comentario anterior es aplicable a lo previsto en el artículo en estudio, o sea el actual artículo 108 del ordenamiento citado, con la observación de que actualmente quedó previsto que debe -- existir perjuicio del fisco federal, para que quede tipificado - el delito de referencia.

1.- Hernández Esparza Abdón.- El Delito de Defraudación Fiscal. Ediciones Botas, México 1962. pp. 47-48.

La penalidad, queda determinada en el párrafo segundo y tercero del delito en estudio al mencionar que:

" El delito de defraudación fiscal se sancionará con - presión de tres meses a seis años si el monto de los defraudado no excede de \$500,000.00, cuando exceda de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión. Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión."

Para la determinación de las cantidades defraudadas y poder estar en condiciones de fijar la penalidad correspondiente, el último párrafo del artículo 108 del Código Fiscal, establece que "... se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones." Así mismo, de el párrafo tercero del artículo citado, se establece que " no se formulará querrela si quien hubiere cometido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a éste artículo, lo entera espontaneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales."

De la transcripción realizada se actualiza el comentario que hace el autor antes citado, respecto a que "... se hace prácticamente nugatorio el proceso penal al permitir el sobreseimiento del proceso en dos casos: 1.- Pagando las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones; 2.- Celebrando convenio entre el inculpado y la Secretaría de Hacienda en que quede depurada su situación fiscal y garantizando el interés del fisco precisamente antes de que formule conclusiones el Ministerio Público Federal. De esta manera puede el causante evitar la aplicación de la sanción penal, sufriendo cuando mucho la sanción administrativa."<sup>2</sup>

De lo anterior se aprecia que al fisco le interesa más, la captación y pago de los impuestos, que la aplicación de sanciones, - lo cual es explicable, ya que a la Secretaría de Hacienda lo que le interesa, es salvaguardar el interés público, así como la recaudación de los impuestos para estar en posibilidades de cumplir con sus funciones y satisfacer el gasto público.

2.- Op. Cit. p. 48.

## CAPITULO TERCERO

Consideraciones sobre la Teoría del Delito.

Antes de adentrarnos al estudio de la Teoría del Delito, creo necesario conocer el significado etimológico de la palabra DELITO, que como afirma el Ministro Sr. Licenciado Fernando Castellanos Tena, " deriva del verbo Latino delinquere, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señaladao -- por la Ley." <sup>1</sup>

Ahora bien, es importante mencionar que diversos tratadistas y estudiosos distinguidos, del Derecho Penal, han efectuado definiciones de la palabra delito, con la finalidad de que la misma tenga validez universal, sin que lo hayan logrado aún.

La Doctrina, para advertir la composición e integración del delito, ha recurrido a diversas concepciones, mismas que se contraponen aún cuando la finalidad perseguida por ambas, es la de realizar un estudio jurídico de la existencia o inexistencia del delito; considerándose entre las más importantes, las siguientes:

- 1.- Lineamientos Elementales de Derecho Penal.  
Editorial Porrúa, S. A.  
Méx. 1977.  
Porte Petit C. Celestino.  
P. 125.

### Concepción Totalizadora o Unitaria.

Los exportadores de esta corriente, sostienen que el delito no puede dividirse porque integra un todo orgánico, es decir, es una especie de "bloque monolítico", una unidad, que no puede separarse de sus elementos ni para su estudio, considerando importante transcribir lo que menciona el Dr. Celestino Porte Petit, al respecto en su libro de Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal, al referirse a los exponentes de la corriente de referencia; "no se debe olvidar que el delito constituye una entidad esencialmente unitaria y orgánicamente homogénea"<sup>2</sup> Esta concepción del delito no es apoyada por el suscrito, en virtud a que como observaremos más adelante, para realizar un estudio detallado y minucioso del delito, se es necesario dividirlo en sus elementos constitutivos, aún cuando no se olvida que el todo forma una unidad.

### Definición Legal.

En el Código Penal de 1871, en su artículo 4º, se definió a el delito como "La infracción voluntaria de una ley penal, haciendo lo que ella prohíbe o dejando de hacer lo que manda".

2.- Idem. p. 241.

de esta definición se observa que el delito es considerado como una infracción, no como una acción u omisión propiamente dicha.

En diciembre de 1929, entró en vigor una Ley penal que propuso - en su artículo 11 como definición del delito. "La Lesión a un de recho protegido legalmente por una sanción penal." Misma que a - criterio del sustentante no define lo que es el delito, en agos to de 1931, se aprobó el nuevo Código Penal Vigente en la actua- lidad, en el cual estableció el artículo 7º, que "delito es - el acto u omisión que sancionan las leyes penales." Al respecto, la mayoría de los tratadistas han manifestado que no es necesario definir el delito, argumentando que las definiciones son sólo -- síntesis incompletas de lo que se pretende definir, el ilustre - Jurista Raúl Carrancá y Trujillo, nos señala y con sobrada razón, "que es absurdo tratar de elaborar una definición filosófica del delito, independiente de tiempo y lugar; en virtud de que el de- lito tiene sus raíces hundidas en las realidades sociales y huma- nas, que cambian según los pueblos y épocas con la consiguiente mutación moral y jurídica - política."<sup>3</sup> Además de que considera- mos que el Código Penal y en diversas leyes que contienen deli- tos especiales, se encuentran descripciones de conductas delicti- vas, por lo que en mi criterio no es necesario definir al delito, ya que dicha definición solo sería formal y no real, aún cuando - el Maestro Castellanos Tena, dice que la noción formal del delito

la provee la ley positiva, utilizando amenazas de una sanción de terminada, para la ejecución u omisión de ciertos actos.

### Concepción del Delito en la Escuela Clásica.

La concepción del delito en esta escuela, nos la da su mayor exponente, Don francisco Carrara, aún cuando se elaboraron diversas definiciones por los sostenedores de esta corriente, la de más trascendencia fue la de Carrara quien nos dice; que delito es; " La infracción de la Ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso." <sup>4</sup>

Desprendiéndose de dicha definición, lo siguiente:

a).- El delito es más infracción a la ley, o sea una conducta que vaya en contra de un precepto legal.

b).- La infracción debe ser hecha a una ley del Estado. o sea a una ley promulgada por el Estado, no a cualquier ley, ya que existen otro tipo de leyes que no fueron promulgadas por el Estado.

3.- Carranca y Trujillo Raúl. Derecho Penal Mexicano, Parte General, 13a. Edición, Editorial Porrúa, Méxi. 1980.  
p. 220.

c).- La ley debe ser promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos.- en el supuesto de que la ley no fuera para la protección de los ciudadanos, no estaría dentro de los fines del derecho y posiblemente no tendría el carácter de obligatoriedad, ni de generalidad que deben tener las leyes promulgadas por el Estado.

d).- La infracción debe ser resultado de un acto externo -- del hombre. O sea de una conducta exteriorizada, efectuada por el hombre, no por los animales, descartándose con ello los actos internos como es el pensamiento, que si no se externa, no es posible sancionarlo, ya que sólo el ser humano goza de voluntariedad en sus actos.

e).- El acto positivo o negativo, debe ser moralmente imputable y políticamente dañoso, con esto se complementa la idea, - de que la ley deberá ser promulgada para proteger la convivencia entre los ciudadanos y para mantener el orden social, de lo cual se deduce la obligatoriedad de la ley penal, promulgada por el - Estado, y en la cual, la conducta positiva o negativa del hombre, si es típica y antijurídica, debe ser sancionada.

### La Noción Sociológica del Delito.

En esta corriente, que se encuentra enmarcada en la escuela positiva, se pretende demostrar que el delito es un hecho o fenómeno natural en el cual se deben tomar en cuenta los factores hereditarios de causas físicas o sociológicas, predominantes -- en su época, en esta escuela, el principal exponente fue Don Rafael Garófalo quien definió al delito como " La violación de -- los sentimientos altruistas de probidad y de piedad, en la medida indispensable para la adaptación del individuo a la colectividad."<sup>5</sup> Esta definición la consideramos incompleta, en -- virtud a que no se contempla una situación real de precepto y sanción que determine cual sería la violación, los sentimientos y en su caso la medida de adaptación que serviría de base para determinar la medida a que se hace referencia.

### La Concepción Analítica o Atomizadora del Delito.

Los seguidores de esta corriente estudian al delito en relación a los elementos que lo constituyen esto es, desintegran al deli

5.-Garófalo Rafael. La Criminología.  
Versión Española de Pedro Borrajo.  
Daniel Jarro Editor.  
p. 37.

to en sus propios elementos, tomando en consideración que entre los mismos existe un vínculo indisoluble, o sea que lo toman como un todo, pero susceptible de desintegrarlo en sus elementos únicamente para su estudio, pero conservando su unidad.

Esta concepción, es la que se considera más acertada en la actualidad, y en consecuencia diversos juristas y estudiosos del derecho penal, han formulado su propia concepción del delito de acuerdo al número de elementos que a su criterio configuran al delito, encontrándose entre estos, las siguientes concepciones, la dicotómica o bitómica, tritómica o triedrítica, la tetratómica, pentatómica, hexatómica y heptatómica, etc.

El eminente jurista, Cuello Calón, considera que el delito es -- "la acción humana, antijurídica, típica, culpable y punible." <sup>6</sup> considerándose como concepción pentatómica.

El tratadista Jiménez de Azua nos dice; " El delito es el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a -

6.- Celestino Porte Petit. Apuntamiento de la parte General de Derecho Penal. Ed. Porrúa, S. A. Méx. 1980. pág. 246.

una sanción penal." <sup>7</sup> Siendo esta una concepción heptatómica.

El eminente penalista Edmundo Mezger , considera que el delito es "una acción típicamente antijurídica y culpable." <sup>8</sup> desprendiéndose del concepto en cita, que los elementos constitutivos del delito en este caso, son cuatro, acción o conducta, tipicidad, antijurididad y culpabilidad.

El Dr. Celestino Porte Petit, nos dice, " el delito es una conducta o hechos, típica, antijurídica, imputable, culpable, que requiere a veces alguna condición objetiva de punibilidad y punible." <sup>9</sup> indicando que estos elementos se presentan en forma simultánea, o sea, no hay una prioridad temporal en cuanto a su manifestación.

En relación a las definiciones antes mencionadas, es conveniente observar que el Ministro Castellanos Tena dice, " conviene advertir que la imputabilidad es un presupuesto de la culpabilidad, o

- 7.- La Ley y el Delito.- Editorial Sudamericana, 1979, pág. 207.
- 8.- Mezger Edmundo. Tratado de Derecho Penal. Madrid 1955. pág. 156.
- 9.- Porte Petit Celestino. Apuntes de la parte General de Derecho Penal. pág. 128.

si se quiere del delito, pero no un elemento del mismo." <sup>10</sup> adhiriéndose a la definición de Edmundo Mezger, por que considera que la imputabilidad, las condiciones objetivas de punibilidad y la punibilidad no son elementos esenciales del delito, ya que la imputabilidad es un presupuesto de la culpabilidad, la punibilidad es una consecuencia del delito y la punibilidad sólo aparece ocasionalmente.

Una vez expresado lo anterior, nos adherimos a la concepción tetraatómica del delito, sostenida por Edmundo Mezger, aun cuando - para tener una idea más amplia sobre la teoría del delito estudiaremos la definición que hace el jurista Jiménez de Azúa, analizando los siete elementos que menciona en su concepción heptaatómica, así como sus correspondientes aspectos negativos, Los elementos que propone, mismos que analizaremos, son los siguientes:

1.- Actividad	Falta de actividad
2.- Tipicidad	Ausencia de tipicidad
3.- Antijuricidad	Causas de justificación
4.- Imputabilidad	Causas de inimputabilidad

10.- Edmundo Mezger. Tratado de Derecho Penal.  
Madrid 1955. p. 130.

- |                              |                                      |
|------------------------------|--------------------------------------|
| 5.- Culpabilidad             | Causas de inculpabilidad             |
| 6.- Condicionalidad Objetiva | Falta de Condicionalidad<br>Objetiva |
| 7.- Punibilidad              | Excusas Absolutorias                 |

Hechas las consideraciones pertinentes respecto a la teoría -  
del delito, iniciaremos nuestro estudio dogmático.

## CAPITULO CUARTO

Estudio Domático del Artículo 108 del Código  
Fiscal de la Federación.  
Defraudación Fiscal .

Para efecto de tener una mayor comprensión y ubicación del delito en estudio, el análisis dogmático se hará en forma simultánea con el desarrollo de los elementos del delito, considerando, tanto los elementos positivos como los negativos, aplicando el método deductivo, partiendo de ideas o conceptos generales al conocimiento particular.

En primer término se transcribe el contenido del delito materia de estudio:

"Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó,

la pena será de tres meses a seis años de prisión.

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

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

La concepción dogmática del delito en su aspecto positivo la resume el Dr. Celestino Porte Petit en su libro de Apuntamientos de la Parte General del Derecho Penal, en la siguiente forma:

" Conducta o hecho:	Artículo 7° del Código Penal y núcleo del tipo respectivo.
Tipicidad:	Adecuación a alguno de los tipos penales.
Antijuridicidad:	Quando habiendo tipicidad no existe una causa de justifica-

ción o licitud.

**Imputabilidad:** Cuando no concurre la excepción regla de incapacidad de culpabilidad. (artículo 15, fracción II del Código Penal.) es decir, que existe capacidad de culpabilidad.

**Culpabilidad:** Arts. 8 del Código Penal y 9° -- fracción II, del mismo ordenamiento.

**Condiciones objetivas de punibilidad:** Cuando las requiera la ley.

**Punibilidad:** Artículo 7° del Código Penal y pena señalada en cada tipo legal." 1

La Concepción Dogmática del aspecto negativo del delito, también la resume el autor en cita, la cual consideramos oportuno transcribir:

A).- Ausencia de conducta. Art. 7°. del Código Penal, interpretado a contrario sensu. (El Art. 15, fracc. I se refiere a una hipó

- tesis de ausencia de conducta: -  
fuerza física irresistible).
- B).- Atipicidad. Cuando no haya adecuación a alguno de los tipos descritos en la ley.
- C).- Inimputabilidad. Cuando concorra la hipótesis prevista en la frac. II del Art. 15, del Código Penal).
- D).- Causas de justificación.
- Legítima defensa (Art. 15. fracc. III).
- Estado de necesidad (cuando el bien sacrificado es de menor entidad). (Art. 15 fracc. IV).
- Ejercicio de un derecho (Art. 15 fracc. V).
- Cumplimiento de un deber (Art. 15, fracc. VIII).
- Impedimento legítimo (Art. 15, fracc. VIII).
- Obediencia jerárquica, en su caso.

1.- Porte Petit Candaudap Celestino.- Lineamientos de la Parte General de Derecho Penal I. Ed. Porrúa, S.A. 4a. Ed. México 1978. p. 250.

## E).- Inculpabilidad

Artículo 8º, interpretado a contra  
rio sensu. Inculpable ignorancia  
(Art. 15 fracc. VI).

Obediencia jerárquica (Art. 15 fracc.  
VII).

Estado de necesidad, cuando el bien  
sacrificado es de igual entidad que  
el bien salvado (Art. 15 fracc. IV).

Encubrimiento entre parientes  
(Art. 15. fracc. IX).

Artículo 151.

Artículo 154.

Aborto por causas sentimentales  
(Art. 333).

F).- Ausencia de condi-  
ciones objetivas  
de punibilidad.

Quando falte alguna de las condi-  
ciones objetivas de punibilidad --  
exigidas por la ley.

G).- Excusas absolu-  
torias.

Artículos 139, 375, 377, 385 y 390  
del Código Penal."<sup>2</sup>

2.- Porte Petit Candaudap.- Apuntamientos de la Parte General de  
Derecho Penal. Ed. Porrúa, S. A. 4a. Ed. Méx. 1970. p. 254.

En relación a la transcripción de los cuadros sinópticos, es conveniente aclarar que, aún cuando el análisis dogmático del delito en estudio, se efectúe con base a la concepción heptatómica del delito, el sustentante se adhiere a la concepción tetratomica expuesta por Mezger, quien expresa que delito es la acción - típicamente antijurídica y culpable.

Lo anterior en virtud a que coincidimos con lo que expone el Ministro Castellanos Tena, al decir; "... la imputabilidad es un presupuesto de la culpabilidad, o si se quiere, del delito, pero no un elemento del mismo. En el delito se observa una rebeldía del hombre contra el derecho legislado; tal oposición presenta dos aspectos: el objetivo y el subjetivo. La oposición objetiva es llamada antijuridicidad, porque el hecho, en su fase externa, tangible, pugna con el orden jurídico positivo. El antagonismo subjetivo o culpabilidad, ... consiste en la rebeldía - anímica del sujeto.

La punibilidad, merecimiento de una pena, no adquiere el rango de elemento esencial del delito, porque la pena se merece en - virtud de la naturaleza del comportamiento. Adviertase que no son lo mismo punibilidad y pena; aquella es ingrediente de la norma en razón de la calidad de la conducta, la cual, por su - naturaleza típica, antijurídica y culpable, amerita la imposi-

ción de la pena; ésta en cambio, es el castigo legalmente impuesto por el Estado al delincuente, para garantizar el orden jurídico; es la reacción del poder público frente al delito. Ahora -- bien, una actividad (u omisión) humana es sancionada cuando se le califica como delito, pero no es delictuosa porque se le sancione penalmente. El acto o la omisión se tienen como ilícitos penales por chocar con las exigencias impuestas por el Estado -- para la creación y la conservación del orden social y por ejecutarse culpablemente, es decir, con conocimiento y voluntad, más no es dable tildarlos de delictuosos por ser punibles." <sup>3</sup>

El Autor de referencia nos menciona que el Dr. Celestino Porte Petit, actualmente le niega a la punibilidad, el rango de elemento esencial del delito, argumentando que; " cuando la ley -- exige una condición objetiva de punibilidad, su ausencia suspende de la posibilidad de punición, lo cual sirve para confirmar que la punibilidad no es elemento, sino consecuencia del ilícito penal." <sup>4</sup>

3.- Castellanos Tena Fernando.- Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Parte General. 11a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. México 1977. p.p. 130-131.

4.- Op. Cit. p. 131

" Las condiciones objetivas de punibilidad (cuya naturaleza que no ha sido satisfactoriamente precisada) - tampoco constituye, en nuestro criterio, elementos esenciales - del delito; solo por excepción son exigidos por el legislador - como condiciones para la imposición de la pena. Villalobos dice al respecto: ' Esencia es necesidad; es no poder faltar en - uno solo de los individuos de la especie sin que este deje de - pertenecer a ella; por lo mismo, tener como esenciales estas -- condiciones de ocasión, que con más frecuencia faltan que concu rren en los delitos, sólo se explica como efecto de un perjuicio arraigado'." <sup>5</sup>

Una vez que ha quedado determinado el criterio al cual nos adherimos, iniciaremos con el estudio y aplicación de los presupuestos.

#### P r e s u p u e s t o s .

El Doctor Celestino Porte Petit, nos menciona que existen en la doctrina dos corrientes sobre el tema de los presupuestos; los que los niegan y otros que la aceptan, estos últimos la clasifican en; presupuestos del delito y del hecho y lo que sostienen

5.- Op. Cit. p. 132.

que solo hay presupuestos del hecho.

En cuanto al concepto, Crispigni, nos dice que puede dársele el nombre de presupuesto a las circunstancias constitutivas antece-  
dentes." 6

El exponente considera que solo es importante para el presente - estudio, los presupuestos del hecho, en los términos que al respecto propuso el creador de los mismos; Manzini, quien en forma resumida dice que "son aquellos elementos jurídicos o materiales, anteriores a la ejecución del hecho, cuya existencia es exigida para que el hecho previsto por la norma constituya delito." 7

Los presupuestos de la conducta o del hecho, nos dice el Dr. -- Porte petit, son aquellos antecedentes jurídicos o materiales - previos y necesarios para que pueda realizarse la conducta o he-  
chos típicos.

En consecuencia, los presupuestos son la condición o conjunto de condiciones de carácter necesario, de naturaleza jurídica o mate-  
rial, previos a la realización de la conducta o del hecho y nece-

6.- Citado por Porte Petit Candaudap Celestino. En su libro Apun-  
tamientos de la Parte General del Derecho Penal.  
Editorial Porrúa, S.A. 4a. Ed. Méx. 1978. p. 256.

7.- Citado por Porte Petit. Op. Cit. pp. 260-261.

sarios para que exista la conducta o hecho previstos por la -- norma.

En la defraudación fiscal, encontramos un presupuesto jurídico, en virtud a lo siguiente; El artículo 1° del Código Fiscal establece que " Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..."

El artículo 2° del mismo ordenamiento en su fracción I dispone; "Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que -- deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma..." y en la fracción III del artículo en cita, establece; "Derechos son las contribuciones establecidas en ley por los servicios que -- preste el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público -- de la nación..."

El artículo 6° del ordenamiento de referencia dice; " Las con-- tribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurí dicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes duran te el lapso en que ocurran."

De las transcripciones anteriores, se observa;

a).- Que existe una obligación de las personas físicas o mora-- les, para contribuir para los gastos públicos.

b).- Que dichas personas se encuentren en la situación jurídica o de hechos previstos por la ley, o bien que soliciten un servicio que preste el Estado, por el cual tienen que pagar una contraprestación.

c).- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas de hecho previstas por la ley.

En consecuencia, se desprende que la obligación de contribuir - al gasto público del Estado, es a cargo de todas las personas, pero es necesario que exista el presupuesto jurídico, consistente en realizar una situación jurídica o de hecho que adecuó a la persona con el tipo establecido por la norma fiscal para que dicha persona, sea física o moral, se convierta en causante o - contribuyente del fisco, obligado a efectuar el pago de una contribución en beneficio del fisco.

El presupuesto jurídico en el delito en estudio, consiste en -- que una persona física o moral, realice una conducta o hecho -- que lo convierta en causante del fisco para que la misma pueda estar en la hipótesis de que con el uso de engaños o aprovechamiento de errores pueda omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, ya que solo puede violar un deber el que está obligado al cumplimiento del mismo.

Es importante a criterio del suscrito, determinar si existen o no los presupuestos de la conducta o hecho, ya que la ausencia de los mismos, equivaldría, en el presente caso "...a la falta de una calidad en el sujeto activo o pasivo, igualmente la ausencia de la conducta o del hecho constituye la ausencia del objeto material.." <sup>8</sup> Esto es, si el sujeto activo, carece de la calidad de causante del fisco por no encontrarse dentro de ninguno de los supuestos establecidos por las leyes fiscales, no estaría obligado a efectuar ningún pago al fisco, en consecuencia, no podría omitir total o parcialmente un pago al cual no estaría obligado, ya que el fisco federal, tampoco tendría el carácter de acreedor y en consecuencia, no se le causaría perjuicio alguno.

El Elemento Objetivo.

El elemento objetivo del delito dentro de la descripción del tipo, puede estar constituido por la CONDUCTA, se trata de un delito de mera conducta o por EL HECHO si estamos frente a un delito material o de resultado.

El Doctor Celestino Porte Petit, distingue la conducta del hecho:

8.- Op. Cit. p. 265.

"éste se compone de una conducta, un resultado y un nexo causal. La sola conducta agota el elemento objetivo del delito cuando -- por si misma llena el tipo, como sucede en los delitos llamados de mera actividad, carentes de un resultado material." <sup>1</sup>

Por tanto la conducta va a ser un elemento de hecho cuando tenga un resultado material. El elemento objetivo se puede presentar en tres formas: acción, omisión y comisión por omisión, las -- cuales analizaremos más adelante.

#### La Conducta.

Al respecto el Ministro Castellanos Tena dice; " la conducta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito". La conducta corresponde al hombre, mico sujeto activo de infracciones penales, en cuanto a las personas morales constituyen sujetos pasivos del delito como las personas físicas "en especial tratándose de infracciones penales - de tipo patrimonial y contra el honor."

La conducta en el delito en estudio puede consistir, en el engaño o en el aprovechamiento del error. El engaño consiste en la falta de verdad en lo que se dice o hace con el ánimo de perjudi

1.- Porte Petit Celestino, Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal. Parte General. p. 156.

car, o de obtener un beneficio, en cuanto al aprovechamiento del error, González de la Vega refiriéndose al fraude del derecho dice "es una acción negativa, mejor dicho de abstención por parte del protagonista del fraude; supone que la víctima de antemano tiene un concepto equivocado, erróneo, falso de las circunstancias que reacen en los hechos o cosas objeto del delito; en el aprovechamiento del error el sujeto activo no causa el falso concepto en que se encuentra la víctima; simplemente conociéndolo se abstiene de hacer saber a su víctima la falsedad de su creencia y se aprovecha de ella para realizar su finalidad dolosa."<sup>2</sup>

De lo anterior, apreciamos que el engaño se da por una conducta de acción y el aprovechamiento del error por una omisión simple, lo cual se verá al analizar a continuación los delitos de ACCION y los de OMISION.

#### Acción.

En sentido estricto, es una actividad voluntaria, un movimiento del organismo del hombre, es un hacer, una actividad, Cuello Calón nos dice al respecto; " la acción en sentido estricto, es el movimiento corporal voluntario encaminado en la producción de un resultado consistente en la modificación del mundo exterior o en

2.- González de la Vega F.- "Derecho Penal Mexicano. p. 248.

el peligro de que se produzca." Eugenio Florián indica, "la - acción es un movimiento del cuerpo humano que se desarrolla en el mundo exterior y por esto determina una variación, aún cuando sea ligera o imperceptible."

Respecto a la defraudación fiscal en su aspecto positivo de la conducta que es EL ENGAÑO, se presenta por una ACCION, del estudio del artículo 108 del Código Fiscal lleva a la conclusión -- que se trata de un resultado negativo: el incumplimiento de un deber, la omisión de pagos de impuestos. En el caso del engaño, se realizan hechos positivos para eximirse del pago del impuesto por lo que se puede decir que es una acción que tiene como consecuencia una omisión. Lo que Sabatini llama "delito omisivo mediante acción" es decir, de hecho positivo y resultado negativo.

La Omisión.

Radica en una abstención, consiste en dejar de hacer lo debido, significa una inactividad voluntaria, Cuello Calón dice "que consiste en una inactividad voluntaria cuando la ley penal impone el deber de ejecutar un hecho determinado". Se deja de hacer lo mandado expresamente por el tipo, o sea, se infringe una ley dispositiva. La omisión se presenta en dos formas: Omisión simple o propia y; omisión impropia, que origina los delitos de comisión por omisión.

Omisión Simple. El Doctor Celestino Porte Petit, señala los siguientes elementos: "1.- Voluntad o no voluntad (delitos de olvido); 2.- Inactividad y 3.- Deber jurídico de obrar, con una consecuencia consistente en un resultado típico. La omisión simple consiste en un no hacer, voluntario o culposo, violando una norma preceptiva, produciendo un resultado típico".

Comisión por Omisión. Implica una inactividad voluntaria que al violar un mandato de hacer acarrea la violación de una -- norma prohibitiva o mandato de abstenerse produciendo un resultado tanto jurídico como material. Por existir una conducta y un resultado material se trata de un hecho y no de una mera conducta (conducta, resultado y nexos causal). En la comisión por omisión se violan dos normas: " la dispositiva que impone el deber de obrar y la prohibitiva que sanciona la causación del resultado material penalmente tipificado. La diferencia entre la omisión simple y la comisión por omisión es cuanto al resultado material, este último implica una mutación en el mundo exterior, y en virtud a que se violan dos normas, una dispositiva y otra prohibitiva, surgen en consecuencia, dos resultados, jurídico - uno y material el otro.

El delito de defraudación fiscal se tipifica dentro de la omisión simple ya que existe la voluntad de no realizar la acción esperada, o sea, no querer pagar el impuesto, además de la abstención

o inactividad voluntaria consistente en el aprovechamiento - del error se viola una norma dispositiva. No se puede considerar como un caso de comisión por omisión ya que requiere un resultado material y en la especie del resultado no se da.

El Resultado.

Maggiore nos dice al respecto que resultado es: " la consecuen-  
cia de la acción, que la ley considera decisiva para la realiza-  
ción del delito." <sup>3</sup> El Doctor Porte Petir dice "es la mutación  
jurídica o jurídica y material producidas por un hacer (acción)  
o un no hacer (omisión) de lo que se desprende que no hay deli-  
to sin resultado jurídico, aunque algunos delitos se pretendan  
también con resultado material. El resultado jurídico viene a  
ser la lesión al objeto jurídico, el objeto jurídico, el bien  
tutelado en los delitos fiscales en general y en la defraudación  
fiscal en particular es la hacienda pública, el patrimonio del  
Estado. En la defraudación fiscal el resultado jurídico es la  
lesión o daño que se le cause al fisco menoscabando el patrimo  
nio del Estado.

En cuanto al resultado material no existe por no haber una mu-  
tación en el mundo exterior.

3.- Maggiore, "Derecho Penal". p. 357.

## El Nexo Causal.

La conducta debe estar ligada al resultado por una relación de casualidad de manera que se pueda atribuir a la conducta el resultado como su causa. En cuanto a la acción (conducta del sujeto activo), el resultado está condicionada a la conducta del mismo. En cuanto a la omisión se dice que el sujeto está obligado a realizar una conducta, si se realiza dicha conducta el resultado no se produce, consecuentemente existe un nexo causal entre la omisión y el resultado producido.

### Aspecto Negativo

#### Ausencia de Conducta.

Al hablar de ausencia de conducta, también en consecuencia se alude a la ausencia del hecho, y sin conducta no habrá delito, por que esta es la base de todo fenómeno jurídico. Por lo tanto la ausencia de conducta es un impedimento de la formación de la conducta delictiva. Se considera como hipótesis de ausencia de conducta la fuerza mayor o vis mayor, la fuerza física irresistible o vis absoluta y los actos reflejos. Además algunos autores señalan los estados de inconciencia como sueño, sugestión hipnótica, sonambulismo, algunos autores consideran -- éstas últimas como causas de inimputabilidad.

"Fuerza mayor.- Se presenta cuando un sujeto se encuentra en presencia de una fuerza proveniente de la naturaleza, dicha hi pótesis no se destaca en la ley, pero pueden operar, porque - su presencia demuestra la falta del elemento volitivo, indispensable para la aparición de la conducta."

"Actos reflejos.- Son actos corporales realizados por el sujeto sin intervención de la conciencia, son movimientos automatizados, incontrolables, producto del sistema nervioso del ser humano", dicha hipótesis no está contemplada por la ley.

Fuerza física irresistible o vis absoluta.- Referida en la frac ción I del artículo 15 del Código Penal, Castellanos Tena dice "no se trata de una causa de inimputabilidad, su verdadera natu raleza jurídica debe buscarse en la falta de conducta. La conducta debe basarse en la voluntad humana, quien actúe sin dicha voluntad no será reponsable de sus propios actos.

En cuanto a la defraudación fiscal dada las circunstancias bajo las cuales se comete este delito, no se puede considerar factible la hipótesis de dicha ausencia de conducta, ni en el caso - del aprovechamiento del error se puede considerar dicha hipótesis puesto que se requiere una especial actitud mental manifestada a través de una voluntad especialmente encauzada a omitir parcial o totalmente un impuesto.

La Tipicidad.

Se debe distinguir en primer lugar el tipo de la tipicidad. El tipo es la descripción de una conducta delictiva hecha en la ley y la tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo.

El Artículo 14 Constitucional constituye el fundamento de los tipos penales, es una de las bases de todo sistema penal liberal.- Al preceptuar que no es dable *imponer* pena alguna, por simple -- analogía o por mayoría de razón si no existe una ley exactamente aplicable al caso concreto, por lo que el tipo es la descripción legal de la conducta, la tipicidad es la característica del delito concreto, es la adecuación de la conducta al tipo legal.

" No debe confundirse el tipo con la tipicidad. El tipo es la - creación legislativa, la descripción que el Estado hace de una - conducta en los preceptos penales. La tipicidad es la adecuación de una conducta concreta con la descripción legal formulada en - abstracto".

Para Jiménez de Asúa la tipicidad desempeña "una función predominante descriptiva, que singulariza su valor en el concierto de las características del delito y se relaciona con la antijuricidad por concretarla en el ámbito penal."

Ahora bien, si el tipo es la descripción de una conducta humana, plasmada en un ordenamiento legal, tomando como referencia la conducta humana, la tipicidad en cambio, es la configuración completa de uno de los elementos del delito, es la adecuación de una conducta o hecho concreto con la descripción legal formulada en abstracto; es el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha por la ley.

En el delito en estudio, el tipo se localiza en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y la tipicidad, se da cuando la conducta humana se encuadra a la descripción detallada en el tipo.

De acuerdo a lo que menciona el Dr. Celestino Porte Petit, "el tipo constituye un presupuesto general del delito, dando lugar a la fórmula *Nullum Crimen Sine Typo*"<sup>4</sup> y continúa diciendo en cuanto al concepto del tipo "debe ser en el sentido de que es una conducta o hecho descritos por la norma, o en ocasiones esa mera descripción objetiva, conteniendo además según el caso, elementos normativos o subjetivos o ambos."<sup>5</sup> para concluir diciendo que "como el tipo existe previamente a la realización de la conducta, e igualmente preexisten las hipótesis del aspecto negativo de la antijuridicidad o sean, las causas de licitud, la conducta realizada, será antijurídica o típicamente lícita, pues

4.- Porte Petit Candaudap Celestino. Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal, 4a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. Mex. - 1978, pag. 423.

no puede negarse que desde que nace el elemento objetivo y se adecúa al tipo, la conducta típica es lícita o ilícita."<sup>6</sup>

En cuanto a las referencias exigidas por el tipo, respecto a la conducta, en relación a tiempo, lugar, medios, etc., tenemos que en el delito en estudio, se da la referencia de temporalidad, en cuanto a que "se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, "

En cuanto a la referencia de los medios, en el presente caso el tipo exigido en el delito de defraudación fiscal corresponde al de los delitos con medios legalmente determinados o limitados y ello quiere decir que para que pueda darse la tipicidad tienen que concurrir los medios que exige el tipo, y los medios que exige el tipo son; que la conducta se dé por medio del aprovechamiento de los errores o el uso de engaños, que causen un perjuicio al fisco.

En cuanto a los elementos de juicio normativo, estamos en el caso del elemento con valoración jurídica, consistente en que el sujeto activo sea un causante del fisco.

En cuanto al elemento subjetivo del injusto, las mismas consisten en características situadas en el alma del autor.

En la defraudación fiscal el sujeto activo es el causante, es -

5.- op. cit. pág.423

6.- op.cit. pág.429.

el que engaña o se aprovecha del error, omite total o parcialmente el pago de un impuesto. Se exige en el sujeto activo una determinada condición, el ser sujeto de un crédito fiscal.

El sujeto pasivo, es el titular del derecho lesionado , en el presente caso el sujeto pasivo lo es el fisco federal, el Estado, aclarando que al Estado no se le engaña o se aprovecha de su error, sino de la persona física , sea funcionario o funcionarios dentro de cuya competencia está la de precisar los créditos fiscales de los causantes.

El objeto jurídico del fraude al fisco se identifica con el bien tutelado por la norma, y es la Hacienda Pública, el daño que se le cause al fisco.

El delito en estudio es un delito especial , al decir de Maurach citado por el Dr. Porte Petit, son "aquellos hechos punibles que, si bien pueden ser cometidos por cualquiera, motivan una punición agravada de ser realizados por una determinada esfera de autores" siendo los delitos especiales en sentido amplio , variedades típicas no autónomas del delito básico <sup>7</sup>

En cuanto a la clasificación en orden al tipo, o en relación al tipo, tenemos ;

7.- Op. cit. pág. 440.

Tipos fundamentales o basicos .- Es aquel que no deriva de tipo alguno, y su existencia es totalmente independiente.

Tipos especiales.- se forma autónomamente agregandose al tipo fundamental o básico otro requisito. el delito en estudio es - un tipo especial.

Los tipos independientes o autónomos .- a criterio del suscrito, el delito en estudio a pesar de proceder de otro de naturaleza fundamental, a adquirido relativa independencia toda vez que se encuentra completa su descripción en el propio tipo específico.

Tipos complementados , circunstanciados o subordinados.- es aquel que necesita para su existencia del tipo fundamental o básico añdiendosele una circunstancia, pero sin que se origine un delito autónomo.

Tipos alternativamente formados.- son aquellos en los que las conductas o hechos que contiene estan previstos alternativamente , - en el delito de referencia se encuentra contemplado en este caso ya que esta prevista en el mismo tipo dos conductas, una acción y una omisión, " al que con uso de engaños o aprovechamiento de - errores."

Por el daño que causan ,pueden ser de daño o de peligro. Son de daño si el tipo tutela los bienes frente a su destrucción o - disminución; son de peligro cuando la tutela penal protege el - bien contra la posibilidad de ser dañado. La defraudación fiscal es un delito de daño ya que protege en este caso la disminución del patrimonio del Estado o de la Hacienda Pública.

#### Ausencia de Tipicidad

"La ausencia de tipo, constituye el aspecto negativo del tipo, Hay ausencia de tipo cuando una conducta o hecho no estan descritos en la norma penal.Por tanto, como asienta Jiménez de - Azúa, la ausencia de tipo presupone la absoluta imposibilidad de dirigir la persecución contra el autor de una conducta no - descrita en la ley.Incluso aunque sea antijurídica." <sup>8</sup>

La atipicidad consiste en la ausencia total del tipo.La atipicidad se trata de una referencia a casos específicos de ausencia de tipicidad.

La ausencia del tipo y la tipicidad se distinguen en que la -- primera " se presenta cuando el legislador ,deliberada o inad-

8.- Op. Cit. pág. 465.

vertidamente no describe una conducta que debería ser incluida en el catálogo de los delitos, la ausencia de tipicidad surge cuando existe el tipo ,pero no se amolda a él la conducta realizada.

Habrá ausencia de tipicidad por: a).- Ausencia de calidad exigida por la ley en cuanto a los sujetos, activo o pasivo. b).- Si falta el objeto material o el objeto jurídico; c).- cuando no se dan las referencias temporales o espaciales requeridas por el tipo ; d).- al no realizarse el hecho por los medios comisivos específicamente señalados por la ley; e).- si faltan los elementos subjetivos del injusto legalmente exigidos ;y f).- por no darse en el caso la antijuridicidad especial.

En la defraudación fiscal se puede presentar la ausencia de tipicidad por no reunir los sujetos la calidad exigida por la ley, - en cuanto al sujeto activo si este no es causante no podrá hablarse de una omisión del pago de impuestos , en cuanto al sujeto pasivo tendrá que ser necesariamente el Estado o la Hacienda Pública ya que es el único titular del derecho del crédito.Tambien -- existe atipicidad por ausencia de los medios;falta de engaño o - aprovechamiento de errores ,por falta del objeto tambien habrá - ausencia de tipicidad.

Nos dice el Doctor Celestino Porte Petit, que "El dogma nullum -  
crimen sine tipo, constituye la mas elevada garantía del derecho  
penal liberal, al no poderse sancionar una conducta o hecho, en --  
tanto no esten descritos por la norma penal"<sup>9</sup>

El mismo autor citado menciona el criterio de la H. Suprema Corte  
de Justicia de la Nación respecto a la diferencia entre la --  
ausencia de tipo y la atipicidad " Dentro de la teoría del delito  
una cuestión es la ausencia de tipicidad o atipicidad y otra di-  
versa la falta de tipo ( inexistencia del presupuesto general del  
delito) ,pues la primera ,supone una conducta que no llega a ser  
típica por falta de alguno o algunos de los elementos descripti-  
vos del tipo, ya con referencias temporales o espaciales, de ele -  
mentos subjetivos, etc., mientras la segunda ,presupone la ausen-  
cia total de descripción del hecho en la ley." <sup>10</sup>

Por último el autor de referencia menciona que la ausencia de ti-  
po y el delito putativo " no es sino un caso de ausencia de tipo"  
11

9.- Op.Cit. pág-465

10.- Op.Cit.pág 466

11.- Op.Cit. pág467

Quando una conducta o hecho, no se realiza bajo todas y cada una de las circunstancias y condiciones que establece el tipo, no existe en consecuencia, una adecuación perfecta e integral entre ambos, presentándose el aspecto negativo de la tipicidad, o sea, la Atipicidad, que en síntesis es la ausencia de adecuación de la conducta al tipo, estableciendo que si la conducta no es típica, la misma no podrá ser delictuosa.

La Antijuridicidad.

Sobre la antijuridicidad nos dice el Jurista Quello Calón, que "La antijuridicidad, es el aspecto más relevante del delito, de tal importancia que para algunos no es un mero carácter o elemento del mismo, sino su íntima esencia, su intrínseca naturaleza." (Lo anterior, citando a Gualart L. de Goicoechea y a Antolisei), para continuar diciendo; "La acción humana para ser delictiva ha de estar en oposición a una norma penal que prohíba u ordene su ejecución, ha de ser antijurídica: obra antijuridicamente el que contraviene las normas penales. La antijuridicidad presupone un juicio acerca de la oposición existente entre la conducta humana y la norma penal, juicio que sólo recae sobre la acción realizada excluyendo toda valoración de índole subjetiva, por lo cual la antijuridicidad tiene carácter objetivo."<sup>12</sup>

En consecuencia, vemos que todo delito requiere de una conducta humana, que para que la misma sea delictiva es necesario que dicha conducta lesione un bien jurídicamente tutelado. El Jurista Porte Petit.- nos dice "que una conducta es antijurídica - - cuando siendo típica no está protegida por una causa de justificación." Concluyendo que "solo existe antijuridicidad, cuando hay violación de un precepto legal o sea, a partir de ese momento se tinte o colora la antijuridicidad de una materia determinada: penal, civil, mercantil, administrativa, etc." 13

En la defraudación fiscal existe la antijuridicidad, ya que va contra una norma jurídica, establecida en el Código Fiscal de la Federación.

#### Causas de Justificación.

Las causas de justificación representan el aspecto negativo de la antijuridicidad, ya que "tienen el poder de excluir a la antijuridicidad de una conducta típica." 14

- 12.- Cuello Calón Eugenio.- Derecho Penal T.I Editora Nacional 9a. Ed. Méx. D. F. 1961.
- 13.- Porte Petit Celestino.- Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal T.I. 4a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. Méx. 1978. p. 489.

El Doctor Porte Petit, menciona que "existe una causa de licitud, cuando la conducta o hecho siendo típicos son permitidos, autorizados o facultados por la ley, a virtud de ausencia de interés o de la existencia de un interés preponderante."

Las causas de justificación impiden la aparición de la antijuridicidad, y una conducta delictuosa contraria a derecho aparentemente, por estar protegida por una causa de justificación implica la inexistencia del delito.

Jiménez de Asúa expresa, "que en las causas de justificación no hay delito," son objetivas ya que recaen sobre la acción realizada, se refieren al hecho, no al sujeto.

Entre las causas de justificación tenemos;

La legítima defensa; el estado de necesidad, el cumplimiento de un deber, el ejercicio de un derecho, el impedimento legítimo, la obediencia jerárquica, las cuales se desprenden del artículo 15 del Código Penal, algunos Tratadistas mencionan que el consentimiento expreso o presunto del ofendido, también es una causa

14.- Castellanos Tena Fernando.- Lineamientos de Derecho Penal. México 1958. p. 285.

de justificación.

La legítima defensa.- Es considerada por los Juristas como una de las causas de justificación de mayor importancia. Cuello Calón - nos dice al respecto, "que es necesaria para rechazar una agresión actual o inminente e injusta, mediante un acto que lesione bienes jurídicos del agresor."

Jiménez de Asúa menciona que la legítima defensa, "es la repulsa de una agresión antijurídica, actual o inminente, por el atacado o por tercera persona contra el agresor, sin traspasar la necesidad de la defensa y dentro de la racional proporción de los medios empleados para impedirlos o repelerla." El mismo Tratadista nos dice que la legítima defensa se fundamenta en la preponderancia de intereses, pues debe considerarse de mayor importancia el interés del agredido que el del agresor."

El Jurista Carranca y Trujillo menciona al respecto, "que la legítima defensa se fundamenta tanto por la necesidad como por la ausencia de temibilidad en el sujeto."

De lo antes mencionado se desprende que los elementos de la legítima defensa aceptados por la doctrina son; a).- una agresión -

injunta y actual; b).- un peligro inminente de daño derivado de la agresión, sobre los bienes jurídicamente tutelados; y c).- - Repulsa de dicha agresión. Las hipótesis previstas en la legítima defensa, no se dan en el delito de defraudación fiscal.

El Estado de necesidad.- Es el peligro actual e inmediato para bienes jurídicamente tutelados y que sólo puede evitarse mediante la lesión de bienes también jurídicamente protegidos, debiendo proteger el de mayor valor, para el Jurista Sebastián Soler, - - "el Estado de necesidad es una situación de peligro para un bien jurídico, que solo puede salvarse mediante la violación de otro bien jurídico," Von Litz menciona "que es la situación de peligro actual de los intereses protegidos por el derecho en el cual no queda otro remedio que la violación de los intereses de otro, jurídicamente protegidos." A diferencia de la legítima defensa, - en este caso, se trata de una agresión y no de un contraataque - en donde se sacrifica un bien jurídicamente tutelado para salvar otro de mayor jerarquía que también está protegido por el derecho.

En el Estado de necesidad, sus elementos son los siguientes; La existencia de un peligro real, grave, e inminente; a).- Que - la amenaza recaiga sobre cualquier bien jurídicamente protegido ya sea propio o ajeno; b). Un ataque por parte de quien se encuentra en el estado de necesidad y; c).- La ausencia de otro medio

practicable y menos perjudicial.

En relación a la ausencia de otro medio practicable y menos perjudicial señalado en el artículo 15 fracción IV del Código Penal, nos dá como base que la conducta debe ser necesaria por ser inevitable. Por la naturaleza de los procedimientos administrativos en materia fiscal hace prácticamente imposible la posibilidad de que se presente ésta condición, en su fase oficiosa - el procedimiento administrativo en materia de impuestos permite la interposición de uno o más recursos para la defensa del causante. También tiene derecho a una fase contenciosa ante el Tribunal Fiscal, en la cual tratará de obtener la nulidad de la resolución - que le afecte, teniendo como último recurso el juicio de amparo. Como conclusión podemos decir que sí existen otros medios practicables y menos perjudiciales - para que un causante pueda defender sus derechos.

Se señala por algunos autores un último criterio en cuanto debe existir una proporción entre la violación del derecho del tercero y el peligro que se cierne sobre el autor de la conducta. En materia fiscal se -- plantea entonces el problema sobre la determinación - del derecho de mayor jerarquía entre la Hacienda Pública y el del particular.

El Estado debe velar por el bienestar de los intereses colectivos , en consecuencia la Hacienda pública al percibir dichos ingresos es preeminente , toda vez que los mismos están dispuestos por mandato constitucional a solventar los gastos públicos. La aplicación de los ingresos se destinan a beneficiar a la colectividad , por lo que se debe sacrificar el interés particular en beneficio del interés colectivo. Concluyendo que el derecho de la Hacienda Pública no puede ser considerado como de menor jerarquía respecto del derecho de los particulares.

El Estado de Necesidad como una causa de justificación es poco probable que se presente en el delito en estudio.

El Cumplimiento de un Deber y el Ejercicio de un Derecho, deben derivar de una obligación que se encuentre facultada o consignada en la ley , el cumplimiento de un deber capta las acciones -- que la ley ordena o dispone, y el ejercicio de un derecho se refiere a las acciones que la ley autoriza. El cumplimiento es preceptivo , el ejercicio de un derecho es facultativo; el incumplimiento origina una sanción; no así la abstención en el ejercicio de un derecho.

Sobre el particular , el jurista, Ricardo C. Nuñez, nos dice: " La justificación se funda en la preponderancia del interés que tiene el derecho en la observancia del deber jurídico especial impuesto al individuo sobre el interés que tiene en la preservación --

del bien jurídico tutelado por la pena<sup>14</sup> Se actúa en cumplimiento de un deber jurídico cuando la ley le impone a un individuo expresa o tácitamente ,la obligación de actuar o de omitir de una manera que es formalmente delictiva : la obligación de no pagar el impuesto en el presente caso .

En lo que respecta al ejercicio de un derecho , en el delito en estudio si es factible que se presente al momento de que exista legalmente la posibilidad de que exista una excención en favor del causante .En consecuencia si es posible que se presente esta causa de licitud en la defraudación fiscal.

Con el cumplimiento de un deber existe una colisión de dos deberes que se resuelve en favor del predominio del deber más categórico , y más digno de protección que es el deber concretamente exigido por la ley, la función o el cargo ;y el ejercicio de un derecho presupone la adecuación de una conducta con una norma legal que determina el derecho que se ejercite, implicando la existencia de un derecho subjetivo de actuar , e implicando además - una colisión entre un derecho y el que se ejercita.

Por lo antes mencionado y de acuerdo a una ejecutoria " el sujeto que en cumplimiento de un deber omite el pago de un impuesto - no omitirá el pago por engaño o por aprovechamiento del error sino que lisa y llanamente se abstendrá de hacer el pago del impues

to." 15

El hecho de no poder omitir legalmente el pago del impuesto significa que en virtud de la norma o de una disposición legal goza de una excención , su situación no coincide con la que la ley señala como hecho generador de un crédito fiscal ,por lo que no se trata de una conducta delictiva por omisión ,sino de una excención. Esta justificante puede presentarse como se ha dicho, en el delito en estudio, aun cuando sería solo en un caso excepcional.

El Impedimento Legítimo se refiere a omisiones exclusivamente , el texto legal afirma que "es excluyente de responsabilidad penal contravenir lo dispuesto en una ley penal ,dejando de hacer lo que manda ,por un impedimento legítimo" El que no realiza lo que la ley ordena por estar impedido por un precepto legal ,no comete delito alguno.

La hipótesis de referencia , no es factible que se presente en el delito de defraudación fiscal.

14.- Nuñez Ricardo C. Derecho Penal Argentino. Parte General. Editorial Bibliografica Argentina.1959.pág.48.

15.- Semanario Judicial de la Federación pag. 36.

## L a I m p u t a b i l i d a d .

Dentro de los criterios que se siguen sobre el contenido de la culpabilidad, algunos autores separan la imputabilidad de la culpabilidad, señalándoles como elementos autónomos del delito; también quien considera - que la imputabilidad está comprendida dentro de la culpabilidad.

Como tercer posición considera que la culpabilidad en tanto que implica actos de conocimiento y voluntad, - exige, como presupuesto, la existencia de la imputabilidad. En esta calidad del sujeto imputable; es imputable el que abstractamente considerado, se le puede - exigir, jurídicamente una conducta. El sujeto activo al realizar sus actos de conocimiento y voluntad ha de tener la facultada de conocer y querer, de otro modo, no tendrá capacidad de obrar en el Derecho Penal.

Siendo la culpabilidad elemento del delito, si hay inculpabilidad no hay delito. "La imputabilidad es la - posibilidad condicionada por la salud mental y por el desarrollo del autor, para obrar según el justo del -

deber existente". Castellanos Tena dice "es la capacidad de entender y de querer en el campo del Derecho Penal".

Carrancá y Trujillo dice "será imputable todo aquel -- que posea, al tiempo de la acción, las condiciones -- psíquicas exigidas, abstracta e indeterminadamente por la ley para poder desarrollar su conducta socialmente; todo el que sea apto e idóneo jurídicamente para observar una conducta que responda a las exigencias de la vida en sociedad humana". Se afirma que la imputabilidad se determina por dos aspectos psicológicos: salud y desarrollo mental, y se relacionan con la edad.

#### I n i m p u t a b i l i d a d .

La inimputabilidad es la ausencia de la imputabilidad, por tanto, si hay inimputabilidad no habrá culpabilidad y por tanto no habrá delito.

Las causas de inimputabilidad son "todas aquellas capaces de anular o neutralizar, ya sea el desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de -- aptitud psicológica para la delictuosidad". Son causas

de inimputabilidad : los estados de inconsciencia -- (permanentes y transitorios); el miedo grave y la sordudez.

Los estados de inconsciencia comprenden los trastornos mentales, es la falta de desarrollo y salud de la mente, así como los trastornos pasajeros de las facultades mentales que privan o perturban en el sujeto la facultad de conocer el deber. Como trastornos permanentes tenemos a los locos, idiotas, imbéciles o los que sufran cualquier otra enfermedad o anomalía mental.

Los trastornos mentales transitorios es cuando el acusado en el momento de cometer la infracción se halla en un estado de inconsciencia por el empleo accidental o involuntario de sustancias tóxicas embriagantes o - estupefacientes, o por un estado toxicoinfeccioso agudo o por un trastorno mental involuntario de carácter patológico y transitorio". Es así como el enajenado - mental es inimputable, como el que se encuentra trastornado mentalmente en forma transitoria de manera que no pueda hacer una distinción entre un actuar lícito o un ilícito.

La hipótesis del trastorno mental transitorio como excluyente sí se puede presentar en el delito de defraudación fiscal; en cuanto al enajenado mental no es considerada como causa de inimputabilidad, por lo que si un enajenado mental comete el delito de defraudación -fiscal deberá estar sujeto a lo previsto en el capítulo V del Título III del Código Penal.

## L a C u l p a b i l i d a d .

Villalobos define a la culpabilidad genérica como "el desprecio del sujeto por el orden jurídico y por los mandatos y prohibiciones que tienden a constituirlo y conservarlo, desprecio que se manifiesta por franca - oposición en el dolo o indirectamente, por indolencia o desatención, nacidas del desinterés o subestimación del mal ajeno frente a los propios deseos, en la culpa".

Jiménez de Asúa define la culpabilidad "como el conjunto de presupuestos que fundamentan la responsabilidad personal de la conducta antijurídica."

Castellanos Tena dice "que es el nexo intelectual y - emocional que liga al sujeto con su acto".

Para determinar la naturaleza de la culpabilidad han aparecido dos corrientes doctrinarias: el psicologismo y el normativismo. La doctrina psicológica considera que la naturaleza de la culpabilidad radica en el - - "nexo psíquico entre el sujeto y el resultado"; lo que quiere decir que tiene dos elementos: uno volitivo o

emocional y otro intelectual. El primero implica la suma de dos quererres: de la conducta y el resultado; y el segundo, el intelectual, el conocimiento de la antijuricidad de la conducta".

La doctrina normativa ve en la culpabilidad un juicio de reproche, el sujeto debe actuar de conformidad con la conducta exigida por el orden normativo.

La culpabilidad se manifiesta de dos maneras: el dolo y la culpa, especie de la culpabilidad.

El dolo es una conducta voluntariamente encauzada a la lesión de un bien jurídicamente protegido con consciencia de que se viola un deber y con representación del resultado a producirse. La culpa en cambio, implica la voluntad de realizar una conducta lícita y la ausencia de voluntad en cuanto al resultado, mismo que se produce por impericia, imprevisión, imprudencia, negligencia, ineptitud o falta de cuidado.

Especies de dolo.- Tenemos dolo directo "es aquel en el que el sujeto se representa el resultado penalmente tipificado y lo quiere. Existe una voluntariedad

en la conducta y querer el resultado. Cuello Calón dice que el dolo directo se dá cuando el resultado corresponde a la intención del agente".

"Dolo indirecto.- Es cuando se propone un fin y sabe - de que causará otros resultados penalmente tipificados que no persigue directamente, pero aún previendo su seguro acaecimiento ejecuta el hecho".

"Dolo indeterminado.- Es cuando se busca de una manera general realizar conductas ilícitas sin proponerse un resultado delictivo en especial".

"Dolo eventual.- Es cuando el sujeto se propone un evento determinado, previendo la posibilidad de otros daños mayores y a pesar de ellos no retrocede en su propósito inicial".

Cuello Calón dice "existe la culpa cuando se obra sin la diligencia debida, causando un resultado dañoso, - previsible y penado por la ley".

En cuanto a la defraudación fiscal podemos decir que

es un delito intencional, ya que requiere un especial estado anímico. Puesto que la conducta requiere un - acto de conocimiento y uno de voluntad (conocimiento de la realidad y querer dar a conocer otros hechos falsos como verdaderos o aprovechar el falso conocimiento que tiene el sujeto pasivo). De lo que se desprende que el fraude al fisco es un delito típicamente doloso. En los casos de conducta culposa sólo queda sujeto a - sanciones de tipo administrativo que el mismo Código - Fiscal establece, pero no se considerará como un delito.

El dolo en cuanto al delito en estudio viene a ser un dolo específico, o sea, el sujeto activo debe captar los elementos propios del delito, teniendo un fin específicamente determinado en cuanto a la realización de la conducta que es : la omisión del pago del impuesto. Debe ser además dolo directo por cuanto el elemento volitivo o emocional estará dirigido al resultado.

A s p e c t o   N e g a t i v o  
I n c u l p a b i l i d a d .

Se está en presencia de la inculpabilidad siempre que

falte alguno de los elementos de la culpabilidad, a saber, conocimiento y voluntad.

Son causas que excluyen la culpabilidad: el error y la no exigibilidad de otra conducta. El Código Penal habla de ignorancia, pero se le consignan a ésta y al -- error los mismos efectos.

El error se divide en error de hecho y error de derecho. El error de hecho se divide en esencial y accidental. El error de hecho esencial puede ser a su vez, invencible y vencible o superable. El error accidental comprende; aberratio ictus; aberratio in persona y aberratio delicti. El error de derecho comprende la ignorancia de la ley y el inexacto conocimiento de la ley.

Respecto a la ignorancia de la ley, como aspecto del error de derecho Castellanos Tena dice "el error del derecho no produce efectos de eximente porque el equivocado concepto sobre la significación de la ley no -- justifica ni autoriza su violación".

El error de hecho es la falsa representación o conocimiento de un objeto o hecho. Sólo es causa de inculpabilidad el error de hecho si es esencial, es decir, aquel falso conocimiento que recaé sobre los elementos que afectan la existencia misma del delito y que conducen al sujeto activo a actuar antijurídicamente creyendo que su conducta es lícita. El error de hecho esencial ha de ser además invencible, significa que lo que sea posible al sujeto activo conocer racionalmente las características o elementos de los hechos. Si el error es esencial pero vencible se podrá destruir, el sujeto que actúe en un estado de error de hecho esencial vencible no actuará dolosamente pero si culposamente, ya que con un poco de prudencia o previsión dicho error podría ser superado.

De lo anterior se puede afirmar que sólo el error de hecho esencial e invencible opera como causa de inculpabilidad en el fraude al fisco.

Las eximentes putativas.- Constituyen una modalidad del error, ya que son situaciones en las que por un error esencial e invencible se obra creyendo estar amparado por una causa de justificación. Por tanto -

son eximentes putativas: la legítima defensa putativa, estado de necesidad putativo y cumplimiento de un deber y ejercicio de un deber y ejercicio de un derecho putativos.

La legítima defensa y el estado de necesidad putativos no pueden tener, de ninguna manera, aplicación en materia de fraude al fisco.

Puede presentarse la posibilidad de que una conducta sea antijurídica pero en virtud de tener un error esencial de hecho e invencible, crea el sujeto activo estar actuando en ejercicio de un derecho o cumplimiento de un deber que no existen, no habrá delito -- por existir una causa de inculpabilidad. Por lo que es posible - que opere el cumplimiento de un deber o el ejercicio de un derecho putativo como eximente de culpabilidad en el delito de defraudación fiscal.

La obediencia jerárquica.- Se ha considerado como causa de justificación y como eximente de culpabilidad. Se presentan diversas hipótesis:

1.- La orden es ilícita, conociendo la ilicitud el inferior y sin obligación de acatarlas por tener poder de inspección, si realiza la conducta será responsable a título de dolo.

2.- Si la orden es ilícita y el inferior tiene la obligación de cumplirla sin tener facultades de inspección, se presenta una causa de justificación, excluyente de antijuricidad.

3.- Si la orden es ilícita y el inferior por error esencial de hecho e invencible la cree lícita, aún teniendo poder de inspección, será una causa de inculpabilidad por error de hecho esencial e invencible.

4.- Si la orden es ilícita y el inferior aún conociendo su ilicitud realiza la conducta sin poder abstenerse de obedecer ante una amenaza de sufrir consecuencias perjudiciales, estará obrando bajo una causa de inculpabilidad por no exigibilidad de otra conducta.

Las hipótesis mencionadas referentes a causas de inculpabilidad sí pueden tener aplicación en el fraude al fisco sobre todo tratándose de personas morales. La no exigibilidad de otra conducta con referencia a la violencia moral se puede presentar en la evasión fiscal.

## L a P u n i b i l i d a d .

La punibilidad es el merecimiento de una sanción, que dada la - realización de una conducta nociva e indeseable y que, por tanto, debe ser reprimida, el derecho enlaza a dicha conducta.

El estudio doctrinario abarca dos posturas: la primera considera a la pena como consecuencia del delito; la segunda ve en la puni bilidad un elemento del delito.

Sobre la primera doctrina, se dice que la sanción es parte de la norma y no del delito, la pena se merece en función del comporta miento. Villalobos dice "un acto es punible porque es delito; - pero no es delito porque es punible".

Sobre la segunda posición Jiménez de Asúa dice "la pena no sólo es un elemento del delito sino que es el carácter específico -- del mismo". Es indudable que la sanción es parte de la norma - jurídica, de otro modo se convertiría en un precepto esencial-- mente interno, quedando su cumplimiento al arbitrio o convicción individual. La sanción penal y la pena es elemento del delito también, no se puede negar que la sanción penal tiene una tónica especial que la distingue y separa. El delito se considera como una unidad que comprende un supuesto y una consecuencia, -- realizado el supuesto se actualiza la consecuencia. El delito

se integra por todos los elementos ordenados en función de la -  
prelación lógica, por lo que la punibilidad es consecuencia de  
la antijuricidad y de la tipicidad de una conducta.

Respecto a la penalidad fijada para el delito de defraudación --  
fiscal, el artículo 108 del Código Fiscal establece que "se san-  
cionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo  
defraudado no excede de \$5 00 ,000.00; cuando exceda de esta can-  
tidad la pena será de tres a nueve años de prisión."

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

"No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la  
contribución u obtenido beneficio indebido conforme a éste artícu-  
lo, lo entera espontáneamente con sus recargos antes que la auto-  
ridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requeri-  
miento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por  
la misma, tendiendo a la comprobación del cumplimiento de las --  
disposiciones fiscales".

"Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en -  
cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo --  
ejercicio fiscal, aún cuando se trate de contribuciones diferen-  
tes y de diversas acciones y omisiones".

Aspecto Negativo De La  
Punibilidad:  
Excusas Absolutorias .

Son excusas absolutorias las circunstancias bajo las cuales una conducta típica, antijurídica, imputable a un sujeto y culpable no sufre pena alguna por razones de política criminal o utilidad pública.

Las excusas absolutorias se clasifican: a).- En razón de la conservación del núcleo familiar; b).- En razón de una temibilidad mínima o nula; c).- En razón de la maternidad consciente; d).- En función de la no exigibilidad de otra conducta. En el caso del delito de defraudación fiscal se establece una excusa absolutoria en razón de una temibilidad mínima, en referencia al artículo 108 donde se hace mención del pago espontáneo.

Condiciones Objetivas de  
Punibilidad .

Son los requisitos de carácter excepcional que exige la ley como indispensables para la afectiva aplicación de la pena. Jiménez de Asúa estima a los presupuestos procesales como casos típicamente genuínos de condiciones objetivas de punibilidad. Si

aceptamos que los obstáculos procesales son presupuestos procesales, el supuesto legal del artículo 92 del Código Fiscal será una condición objetiva de punibilidad.

## C l a s i f i c a c i ó n   D e   L o s   D e l i t o s .

1.- En función de su GRAVEDAD, se habla de una clasificación tripartita: crímenes, delitos y faltas o contravenciones. "Se consideran crímenes los atentados contra la vida y los derechos naturales del hombre; delitos, las conductas contrarias a los derechos nacidos del contrato social; por faltas o contravenciones, las infracciones a los reglamentos de policía y buen gobierno".

En México sólo se habla de delitos en general por lo que ésta -- clasificación carece de importancia.

2.- Según la FORMA DE CONDUCTA DEL AGENTE, los delitos pueden -- ser: de acción y de omisión.

Los delitos de omisión se dividen en : omisión simple y comisión por omisión. Estas formas de conducta ya fueron analizadas anteriormente, en cuanto al delito de defraudación fiscal puede ser un delito de acción o de omisión. Es de acción cuando la conducta se expresa por un hacer positivo; es de omisión cuando la conducta se manifiesta por una inactividad; es decir, el engaño

y el aprovechamiento del error.

3.- POR EL RESULTADO, se clasifican en formales y materiales. Los delitos formales o de simple actividad son aquellos en los que -- "se agota el tipo penal en el movimiento corporal o en la omisión del agente, no siendo necesario la producción de un resultado externo".

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

En cuanto a la defraudación fiscal es un delito de simple conducta o formal por no tener un resultado material.

4.- POR EL DAÑO QUE CAUSAN.- Los delitos se dividen en: delitos de lesión y de peligro.

Los delitos de lesión causan un daño directo y efectivo en intereses jurídicamente protegidos por la norma violada; los de peligro no causan daño directo a tales intereses, pero los ponen en peligro. La defraudación fiscal se considera un delito de daño o lesión por causar un daño al bien jurídico tutelado, en oposición a los delitos de peligro que tan solo crean un riesgo al bien protegido.

5.- POR SU DURACION.- Los delitos se dividen en instantáneos, -- instantáneos con efecto permanentes, continuados y permanentes. Instantáneos.- Es cuando la acción que se consuma se perfecciona en un solo momento. Soler dice "que el carácter instantáneo no se lo da a un delito sus efectos sino la naturaleza de la acción a la que la ley acuerda el carácter de consumatoria". El delito se puede realizar en una sola acción pero que ésta derive varias actividades, pero sólo se atiende a dicha acción; existe una acción y una lesión jurídica. Instantáneo con efectos permanentes. "Es aquél cuya conducta destruye o disminuye el bien jurídico tu telado en forma instantánea, en un solo momento, pero permanecen las consecuencias nocivas del mismo".

Continuado .- Es cuando en el delito se dan varias acciones y -- una sola lesión jurídica. El Código Penal define al delito continuado "aquel en que se prolonga sin interrupción, por más o menos tiempo, la acción o la omisión que lo constituyen".

Permanentes.-"Soler dice que es permanente solo cuando por sus características se le puede dar ese carácter, prolongado. voluntariamente al delito". Castellanos Tena dice que se requiere - la voluntad por parte del sujeto activo, de remover o hacer cesar el estado antijurídico creado con su conducta.

La defraudación fiscal puede ser un delito instantáneo en tanto que la consumación es instantánea, es decir, tan pronto se realiza la consumación, se agota.

Puede ser también continuado, ya que pueden existir varios actos de igual naturaleza antijurídica que corresponden a un mismo tipo penal, esto se desprende también de la lectura del artículo - 109 del Código Fiscal.

6.- POR EL ELEMENTO INTERNO O CULPABILIDAD.- Los delitos se clasifican en dolosos y culposos; la primera es la conducta voluntariamente encauzada a la lesión del bien jurídicamente protegido con consciencia de que se viola un deber y con representación -- del resultado a producirse; la culpa implica la voluntad de realizar una conducta lícita y la ausencia de voluntad en cuanto -- al resultado.

Como dijimos anteriormente la defraudación fiscal es un delito típicamente doloso, ya que para su realización se requiere la - intención de realizarlo.

7.- DELITOS SIMPLES Y COMPLEJOS.- "Delitos simples son aquellos en los cuales la lesión jurídica es única, como el homicidio. - Delitos complejos son aquellos en los cuales la figura jurídica consta de la unificación de dos infracciones, cuya fusión da na cimiento a una figura delictiva nueva, superior en gravedad a -

las que la componen, tomadas aisladamente". De lo anterior podemos decir que la defraudación fiscal es un delito simple que se constituye por una sola de las conductas señaladas en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal, que habla de engañar o aprovechamiento de un error pero no necesariamente tienen que presentarse juntas estas dos conductas, cualquiera de ellas bastará para tipificar el delito.

8.- DELITOS UNISUBSISTENTES Y PLURISUBSISTENTES.- "Los Unisubsistentes se forman por un solo acto, y los plurisubsistentes se forman por varios actos". Soler señala una diferencia entre los delitos complejos y los plurisubsistentes, éstos últimos cada uno de sus actos que lo integran no constituyen un delito autónomo; el delito plurisubsistente es fusión de actos, el complejo fusión de figuras delictivas". La defraudación fiscal puede ser un delito unisubsistente por cuanto puede ser cometido por la realización de un solo acto; también puede ser plurisubsistente debido a su posible comisión mediante la realización de varios actos separados naturalmente pero unidos en su inclusión en una sola figura.

9.- DELITOS UNISUBJETIVOS Y PLURISUBJETIVOS.- Es en cuanto a la intervención de los sujetos, el primero es cuando sólo es necesario la presencia de un solo sujeto que pueda realizar la con-

ducta; el segundo se requiere la presencia de dos o más sujetos. En la defraudación fiscal puede ser un delito unisubjetivo, o sea, lo puede realizar un solo sujeto; pero también puede ser plurisubjetivo, en el artículo 95 del Código Fiscal señala: "Son responsables de delitos fiscales, quienes:

- III.- Cometan conjuntamente el delito.
- IV.- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V.- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI.- Ayuden dolosamente a otro para su comisión."

10.- POR LA FORMA DE SU PERSECUCION.- Pueden ser de querrela o de oficio. Los primeros se necesita la manifestación del ofendido o sus legítimos representantes; los de oficio son todos aquellos en que la autoridad está obligada a actuar, por mandato legal, persiguiendo y castigando a los responsables, independientemente de la voluntad de los ofendidos. En la defraudación fiscal, este delito se persigue por querrela en base al artículo 92 que dice: "para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

- I.- Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos ... señala el 108 relativo a la defraudación fiscal.

## II.- DELITOS COMUNES, FEDERALES, OFICIALES, MILITARES Y POLITICOS.

Los delitos comunes son aquellos que se formulan en leyes dictadas por legislaturas locales; los federales se establecen en leyes expedidas por el Congreso de la Unión.

Los delitos oficiales son los que comete un empleado o funcionario público en ejercicio de sus funciones.

Los delitos militares afectan la disciplina militar sin poder extenderse sobre personas ajenas al Instituto Armado. Los delitos políticos según el profesor Fernando Martínez, son los que alteran la estructura o las funciones fundamentales del Estado.

## C O N C L U S I O N E S

Considerando a la defraudación fiscal en su integridad y no en sus diversos aspectos, la aplicación del ordenamiento positivo en este caso se ha visto frustrada debido a la facultad concedida al fisco para celebrar convenios con los causantes en cuanto a impuestos omitidos, multas, etc., lo cual lleva a la no aplicación de las penas que el derecho penal fiscal ha establecido. Debe reglamentarse adecuadamente esta facultad para evitar este tipo de criminalidad. Además se requiere una aplicación conforme a equidad, entendida como la justicia del caso concreto, ya que la ley padece de una severidad extremada tendiente a la protección del patrimonio del Estado.

Se requiere una actitud diferente por parte del Estado y de los causantes para encaminar su actuación de manera armónica hacia el progreso y no hacia la pugna recíproca. Se debe educar al causante respecto de sus obligaciones fiscales, entendiendo que toda infracción que cometan va en perjuicio de la sociedad en general y de los demás contribuyentes en particular al desplazar sobre ellos la carga impositiva.

El delito de defraudación fiscal requiere mayor atención y estudio para así poder proceder conforme a una interpretación sistemática.

## B I B L I O G R A F I A

- 1.- Floris Margadant Guillermo.- El derecho Privado Romano.- 6a. Ed. Esfinge, S.A. México, 1975.
- 2.- Bravo González Agustín y Beatríz Bravo Valdez. Primer Curso de Derecho Romano. Edit. Pax-Mex. 1975.
- 3.- Petit Eugene.- Tratado Elemental de Derecho Romano, Traducido y aumentado por D. José Fernández González, Editorial Nacional, Edinal S. de R.L. 1971.
- 4.- Ventura Silva Sabino.- Derecho Romano 1a. Ed. México, D.F. - 1962.
- 5.- Floris Zavala Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Los - Impuestos, 7a. Ed. Ed. Porrúa, S.A. México, 1965.
- 6.- Enciclopedia de México, Tomo I, 4a. Ed. Enciclopedia de México, S.A., Ciudad de México, MCMCCXXVIII.
- 7.- Castellanos Tena Fernando, Panorama del Derecho Mexicano Tomo I, publicado por el Instituto de Derecho Comparado.
- 8.- Serra Rojas Andrés.- Obra jurídica Mexicana. El Desarrollo del Derecho Administrativo en la Estructura Jurídica Política de México. Procuraduría General de la República, México - 1985.
- 9.- Galindo y Villa Jesús, Historia Sumaria de la Ciudad de México.
- 10.- Hernández Esparza Abdon. El Delito de Defraudación Fiscal, - Estudio Dogmático. ed. Botas, México 1962.
- 11.- Margain Manoton Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 5a. ed. Universidad Autónoma de San --- Luis Potosí.
- 12.- Porte Petit Candaudap Celestino. Apuntes de la Parte General de Derecho Penal, Editorial Porrúa, S.A. México, 1977.
- 13.- Carrancá y Trujillo Raúl. Derecho Penal Mexicano, Parte General 13a. Ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1980.
- 14.- Castellanos Tena Fernando.- Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Editorial Porrúa, S.A., México, 1983.
- 15.- Garófalo Rafael. La Criminología versión española de Pedroo Borrajo. Daniel Jarro Editor.

- 16.- La Ley y el Delito. Editorial Sudamericana.
- 17.- Mezguer Edmundo. Tratado de Derecho Penal, Madrid 1955.
- 18.- González de la Vega F. Derecho Penal Mexicano Los Delitos. 6a. ed. Editorial Porrúa, S.A. México, 1961.
- 19.- Maggiore Giuseppe. Derecho Penal. Ed. Temis, 1954.
- 20.- Cuello Calón Eugenio. Derecho Penal T.I. Editora Nacional. 9a. ed. México, D.F., 1961.
- 21.- Nuñez Ricardo C. Derecho Penal Argentino Parte General. Ed. Bibliografica, Argentina 1959.
- 22.- Semanario Judicial de la Federación.
- 23.- Garrido Luis, Los Delitos Fiscales, México, 1959.
- 24.- Jiménez de Asúa Luis. La Ley y el Delito, Ed. Andrés Bello. Caracas, 1945.
- 25.- Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo. 9a. ed. Editorial Porrúa, S.A., México, 1979.
- 26.- González de la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A. México, 1983.
- 27.- López Betancourt Eduardo. Apuntes de Derecho Penal.