

780
2es



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**ESTUDIO JURIDICO DEL ARTICULO 96 DEL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION RELATIVO
AL DELITO DE ENCUBRIMIENTO EN MATERIA
FISCAL Y SUS CONSECUENCIAS JURIDICAS
COMO MEDIO DE PREVENCION DE DELITOS**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

ROSA MARGARITA RODRIGUEZ MARTINEZ



FALLA DE ORIGEN

MEXICO, D. F.

1995

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 esta 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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

Cd. Universitaria, 7 de noviembre de 1995.

C. DIRECTOR GENERAL DE LA COORDINACION
ESCOLAR DE LA U. N. A. M.
P R E S E N T E .

La C. ROSA MARGARITA RODRIGUEZ MARTINEZ, ha elaborado su tesis profesional en el Seminario de Derecho Penal a mi cargo, bajo la dirección del Lic. Octavio Garcia Alonso, intitulada: ESTUDIO JURIDICO DEL ARTICULO 96 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION RELATIVO EL DELITO DE ENCUBRIMIENTO EN MATERIA FISCAL Y SUS CONSECUENCIAS JURIDICAS-COMO MEDIO DE PREVENION DE DELITOS", con el objeto de obtener el grado académico de Licenciado en Derecho.

La alumna ha concluido la tesis de referencia la cual llena a mi juicio los requisitos señalados en el artículo 8, fracción V, del Reglamento de Seminarios para las tesis profesionales, por lo que otorgo la aprobación correspondiente para todos los efectos académicos.

Atentamente.
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
El Director del Seminario.

DR. RAUL CARRANCA Y RIVAS

SEMINARIO DE DERECHO PENAL

DEDICO ESTA TESIS

A DIOS:

**Por colmar mi camino de bendiciones.
Sintiendo conmigo su presencia en los
momentos mas alegres y tristes de mi vida.
Por darme la dicha de lograr esta meta
tan importante de mi vida.**

Gracias

A MI TIA

RUTH JOSEFINA MARTINEZ PORTILLO (RIP)

Con admiración y sobre todo con mucho amor,
a quien dejo una huella muy profunda en mi corazón,
siendo la estrella que ilumina mi camino, dándome
fuerza desde donde esta para lograr las metas de mi
vida.

Te amo y no olvido

A MI MAMA:

YOLANDA ESTELA MARTINEZ PORTILLO

Con profundo agradecimiento ya que sin
tu amor, comprensión y ayuda no hubiera
sido posible la realización de esta importante
etapa de mi vida.

Bendita seas madre

A MI NOVIO:

MANUEL GARCIA GARFIAS

Para ti con todo mi amor, cariño y admiración
por tu comprensión, apoyo, ayuda y sobre todo
por el gran amor que hasta ahora me has brindado

A MIS ABUELITOS:

**ROSA PORTILLO VIUDA DE MARTINEZ
JOSE MARINEZ SANTIAGO (RIP)**

Con cariño y respeto para quienes con su ejemplo
me han estimulado y ayudado a la consecución
de una etapa mas de mi vida.

A MIS AMIGOS:

Por brindarme lo más valioso y difícil de encontrar en este mundo, la amistad.

Lic. Francisco Avilés Mercado, Laura Chávez Cordero, Silvia Ruelas Bustamante, Susana González Caballero, Araceli Mejía Bretón, Liliana Farias Ducoing, Alexandra Farias Ducoing, a las Familias: García Garfias, García Ortega y González Machorro.

A LA LICENCIADA CELIA CASILLAS MONTES:

Por su gran enseñanza y apoyo que en todo momento nos brinda a todos los alumnos de la Facultad de Derecho, dando siempre muestras de su gran calidad como catedrática y profesionalista, pero sobre todo como un excelente ser humano.

A MIS PROFESORES:

**LIC. OCTAVIO GARCIA ALONSO Y
LIC JUAN JOSE DEL REY LEÑERO**

**Por haber compartido conmigo sus conocimientos y experiencias
profesionales, con admiración y respeto.**

"ESTUDIO JURIDICO DEL ARTICULO 96 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION RELATIVO AL DELITO DE ENCUBRIMIENTO EN MATERIA FISCAL Y SUS CONSECUENCIAS JURIDICAS COMO MEDIO DE PREVENCION DE DELITOS"

CAPITULO 1

ANTECEDENTES HISTORICOS DEL DELITO DE ENCUBRIMIENTO

1. El artículo 96 del Código Fiscal de la Federación derivado del Código Penal y denominado Ley Especial.	1.
2. Antecedentes Históricos de este delito.	5.
Bibliografía	19.

CAPITULO 2

DERECHO COMPARADO DE ESTE DELITO EN EL MUNDO

1. Roma	22.
2. Alemania	24.
3. Francia	25.
4. Italia	26.
5. España	27.
6. Estados Unidos	28.
Bibliografía	32.

CAPITULO 3

ESTUDIO JURIDICO DEL ARTICULO 96 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y 400 DEL CODIGO PENAL VIGENTE

1.- Introducción a la Teoría del delito	35 .
2.- Conducta	40 .
2.1.- Introducción	40 .
2.2.- Aspecto Negativo de la conducta	44 .
2.3.- La Conducta en el delito de encubrimiento en materia fiscal	46 .
3.- Tipicidad	48 .
3.1.- Introducción	48 .
3.2.- Ausencia de Tipo	51 .
3.3.- Clasificación de los delitos en orden al tipo	53 .
3.4.- La Tipicidad y la Atipicidad en el delito de encubrimiento en materia fiscal	54 .
4.- Antijuridicidad	55 .
4.1.- Introducción	55 .
4.2.- Ausencia de Antijuridicidad	57 .
4.3.- Antijuridicidad en el delito de encubrimiento	63 .
4.4.- Causas de justificación en el delito de encubrimiento en materia fiscal	64 .

5.- Imputabilidad	67.
5.1.- Imputabilidad	67.
5.2.- Inimputabilidad	69.
5.3.- Inimputabilidad en el delito de encubrimiento en materia fiscal	72.
6.- Culpabilidad	73.
6.1.- Introducción	73.
6.2.- Inculpabilidad	85.
6.3.- Culpabilidad e Inculpabilidad en el delito de encubrimiento en materia fiscal	92.
7.- Punibilidad	94.
7.1.- Introducción	94.
7.2.- Excusas Absolutorias	97.
7.3.- Punibilidad en el delito de encubrimiento en materia fiscal	98.
Bibliografía	99.

CAPITULO 4

CLASES DE RESPONSABILIDAD JURIDICA

4.1.- Responsabilidad Civil	104.
4.2.- Responsabilidad Administrativa	105.
4.3.- Responsabilidad Penal	106.

4.4.- Sanción	108.
4.5.- Dolo y culpa	112.
Bibliografía	114.
CONCLUSIONES	116.
BIBLIOGRAFÍA GENERAL	119.

CAPITULO 1

ANTECEDENTES HISTORICOS DE ESTE DELITO

1.- EL ARTICULO 96 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DERIVADO DEL CODIGO PENAL Y DENOMINADA LEY ESPECIAL.

Si cada hombre realizara todo lo que sus exigencias íntimas solicitan, la vida social sería imposible, pues el hombre, por esencia, como lo han demostrado las corrientes psicológicas contemporáneas, es un ser que aspira a tener todo, sin respetar límites de alguna especie. La convivencia exige limitaciones en el proceder de los individuos, pudiendo aseverarse que la sociedad implica cercenamiento al libre actuar del hombre.

El Estado, en cuanto representante de la sociedad organizada, tiene que velar por la vida misma de la sociedad y, fiel a esta obligación, establecer cuales son las limitaciones necesarias para la efectividad de la vida gregaria. Fija así, frente a la libertad absoluta, que es el principio que anima al hombre, la prohibición de ciertos actos, que es el principio de la vida social. (1)

Desde estas ideas surge la necesidad imperiosa de la colectividad de normar su conducta para evitar la anarquía en el actuar de sus miembros frente a sus semejantes. Esta idea es la que da nacimiento al derecho penal represivo. Desde los tiempos antiguos en que la Ley del Talión o la venganza era la norma punitiva, podemos analizar esa evolución pasando por diversas etapas de esa punibilidad, tales como los tormentos para recabar confesiones en la edad media.

La razón de que exista la pena con la que el Estado castiga al infractor de la norma no es actualmente la venganza, sino que en la evolución del derecho punitivo debe estudiarse el punto de vista psicológico, el que dice: "De todos es sabido que Padre y Autoridad se identifican para los psicoanalistas. Si un crimen quedara impune, la autoridad podría ser burlada, y al ver

nuestro ello, que alguien lo ha podido hacer impunemente, desde nuestra inconsciencia trataría de imitar el mal ejemplo. El castigo sirve de refuerzo a nuestro super yo, y por eso es difícil que la pena desaparezca mientras no tome otro rumbo la vida". (2)

El campo principal del presente estudio es el Derecho Penal común y una de sus ramas es el Derecho Penal Tributario, el primero de ellos estudiará el conjunto de normas de derecho positivo vigentes, así como las sanciones represivas que impone el Estado a sus infractores.

Una derivación del derecho penal común sería Derecho Penal Administrativo, el cual es definido como: "El conjunto de disposiciones que asocia al incumplimiento de un concreto deber de los particulares con la administración de una pena determinada" o como el conjunto de normas que garantizan "bajo la amenaza de una pena dirigida contra los particulares el cumplimiento de un deber particular con respecto a la administración". (3)

Dentro del estudio de la Administración Pública se encuentra como una derivación el Derecho Tributario, y una rama de éste es el Derecho Penal Tributario, al cual la maestra Margarita Lomeli Cerezo ha definido como: "El conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o una pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los ingresos fiscales para la Administración, esto es, de las normas que establecen deberes para el Fisco". (4)

El daño que se causa a la colectividad con el quebranto de la norma tributaria, por la falta de solidaridad de un individuo con la colectividad da como resultado el daño que sufre el Erario Público, que es un última instancia el más resentido.

En México la administración que gobernó los años de 1988 a 1994, ha considerado el gran daño ocasionado a la economía del país por los incumplidos de la norma tributaria y se ha actuado en consecuencia, por lo que la tipificación de un delito de carácter tributario había sido

punibilizado con gran rigor, al grado de ser considerado un evasor fiscal de manera similar al traidor a la patria, al culpable de los delitos de motín, sedición, amotinamiento, narcotráfico o hacia aquel que hace un ilegal acopio de armas de fuego, espionaje, sabotaje, violación, homicidio calificado, parricidio, secuestro, robo a mano armada, introducción de armas prohibidas al país, etc..., y no es sino hasta las reformas del Código Fiscal de la Federación publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 20 de julio de 1992 en que cambia la perspectiva del tratamiento por este delito, al permitírsele a los presuntos responsables conseguir su libertad personal bajo caución durante el tiempo que dure el respectivo proceso.

Es dentro de este marco de derecho que la sub-rama del Derecho Penal Tributario, así la considera el autor, toma una importancia como pocas áreas del derecho lo han tomado en los últimos años. Esta situación ha generado una nueva cultura fiscal, de la que deben tomar conciencia y aprendizaje todos los contribuyentes.

Al igual que dentro del Derecho Penal Común, el Derecho Penal Tributario tiene que seguir una lógica jurídica para determinar el quebrantamiento de la norma vigente, en primer lugar para que se dé la existencia de esa conducta típica y punible deberemos establecer que existe una infracción a la norma tributaria, después veremos si existe o puede existir la calificación del hecho delictivo.

La infracción tributaria, como lo señala Sáinz de Bujanda, es "la conducta típica, antijurídica, y culpable con la que se incumple una obligación fiscal patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la administración.

El Derecho Penal Tributario puede dividirse para su estudio en dos apartados, el primero de ellos se circunscribe a la parte general, que tiene su fundamento en la Constitución y los

Códigos Penal Federal y Procesal Penal Federal, como parte general, dentro de la cual se establecen con precisión los elementos del delito y del delincuente.

Posteriormente, al estudiar la parte especial, y en ésta los delitos de carácter tributario, se entiende ya esta rama como autónoma. Dentro de su concepción y sus fines, es evidente que no es posible tratar de justificar una rama del derecho fiscal represivo autónomo, pero a juicio del autor debe tratarse de conceptuar esta diferencia.

Al respecto, como señala Rafael Bielsa, "en nuestra opinión el derecho penal es uno: él se funda en principios generales que son comunes a todos los hechos lesivos de bienes jurídicos; la norma represiva tiene por base la sanción, aplicada la sanción a infractores de normas fiscales, ello no deja de formar parte del derecho penal general en el sentido del derecho común. La pena que se impone al infractor de la norma fiscal tiene la base ética y jurídica de toda pena del sistema represivo general... Así pues, el derecho penal fiscal forma parte del sistema general penal aunque solamente se refiera a una clase de delitos, contra el Estado-físico. (5)

La adecuación de las figuras delictivas en materia tributaria tiene su propia dogmática, forman parte del derecho penal general, pero dentro de una rama especial, que por la importancia de la misma general figuras y procedimientos con características propias y especiales.

Es cierto que la sanción es la deriva del derecho penal en su parte general, así como el efecto buscado por el Estado, al iniciar un juicio de reproche en contra del infractor de la norma tributaria, pero dentro de estas figuras, se puede vislumbrar la diferencia entre el derecho penal general y el derecho penal especial, referido éste a los delitos de carácter tributario.

Esta diferencia, estriba en que su potestad imprima una característica especial al ubicarse el Estado como sujeto lesionado por la actuación de un particular.

Pero el estudio del derecho punitivo fiscal debe adecuarse a las reglas a que sujeta la actuación de las autoridades administrativas en sus funciones de comprobación de obligaciones a cargo de los obligados dentro de la relación tributaria, ya que es necesario que exista un hecho "generador" que vincule a los sujetos, para así, iniciar la teoría del delito tributario.

La segunda parte del procedimiento penal tributario concierne al Poder Judicial Federal, quien concluye la causa penal.

2.- ANTECEDENTES HISTORICOS DE ESTE DELITO.

Para poder enfocar de una manera más concreta nuestro delito es menester primeramente ver la acepción etimológica del concepto de encubrimiento de acuerdo al diccionario de la Lengua Española.

Para la Real Academia de la Lengua, "encubrimiento" es la acción y efecto de encubrir...Forense. Participación en las responsabilidades del delito, con intervención posterior al mismo, por aprovechar los efectos de él, impedir que se descubra, favorecer la ocultación o la fuga de los delincuentes, etc.". (6)

Desde los albores de la historia de la civilización humana en toda colectividad organizada políticamente existen elementos que la caracterizan. Primero, la autoridad designada por el ente político se ha distinguido porque ese liderazgo trata de ejercer un control sobre los gobernados

y en esa premisa quien tiene la dirección debe necesariamente allegarse recursos económicos para ejercer el poder de representación en la medida que considere necesaria e indispensable.

Así, en las culturas de la antigüedad tales como las que florecieron en el antiguo Egipto en los años de 569 a 525 a.C., y en la antigua Grecia en 356 a.C., se impone como sanción la pena de muerte a aquellos ciudadanos que cometieren conductas de desobediencia o fraude a las autoridades en las declaraciones de sus medios de existencia.

Un bajo relieve de la sexta dinastía egipcia representa un juicio por evasión de impuestos, "conforme se sucedían las dinastías, empezaron a poblarse los suburbios en donde se archivaban las estadísticas de censos e impuestos y se administraba justicia a delincuentes, como los defraudadores de impuestos que se ven en el bajorrelieve funerario de la derecha.

Un tribunal se reúne fuera de las murallas de menfis para juzgar casos de defraudación de impuestos. A la izquierda, sobre un estrado, se ve al juez que preside con una barba postiza, símbolo de autoridad y nobleza. A ambos lados, los escribas están provistos de plumas, cañas, tablillas de escribir, tinta seca y jarras de agua, para tomar notas del proceso en una escritura jeroglífica abreviada, llamada hierática. Al pie del estrado los acusados se prosternan ante el juez, estimulados por los alguaciles. Al extremo derecho, uno a quien se declaró culpable, es azotado. (6)

En la antigua Roma se establece el tributum a carga pública de los ingresos de los ciudadanos en beneficio del aerarium del Estado, términos que serán conocidos desde entonces en todas las culturas y épocas. "A mediados del siglo IV a.C. el tributo se imponía ya en proporción al patrimonio registrado a este efecto por los ciudadanos. Se encomendó a un funcionario ad hoc, el censor, la facultad que antes pertenecían a los cónsules, de formar el censo, determinando las personas que pertenecían a la comunidad, sus bienes y la regulación de

las prestaciones con que cada una de ellas estaba obligada a contribuir. Como el censor carecía de imperium correspondía al cónsul castigar con penas corporales y aun con la pena de muerte al ciudadano que descuidaba el cumplimiento de sus obligaciones relativas a la formación del censo o que daba informes falsos." (8)

De lo anterior se advierte la preocupación del Estado para controlar a sus ciudadanos en materia de tributos, y para este fin el primer censo de la historia se hace por cuestiones tributarias. Es fácil advertir la eterna lucha entre el Estado coaccionador y el contribuyente evasor, las penas impuestas en esa época, como la de muerte, esclavitud, decomiso de la propiedades del infractor, azotes, mutilaciones o las multas, eran consideradas normales.

La Edad Media trae consigo sanciones igualmente severas, la tortura era una práctica institucionalizada, así como el decomiso de los bienes del infractor, ya que la exacción del tributo se basaba en la fuerza del señor feudal, así que quedaba la imposición de la pena al capricho de este señor, de aquí nacen las regulaciones de los vasallajes que cada provincia debía entregar a sus señores.

El derecho represivo de todos los pueblos de la antigüedad tiene la misma característica común, la extremada crueldad en la sanción, pero en el México precolombino la sanción era única, la pena de muerte. Las guerras floridas que periódicamente llevaban a cabo "a fuego y sangre" los señores de México, Texcoco y Tlacopan eran con el único fin de recaudar tributos de los pueblos subyugados, además de procurarse mano de obra esclava. El dominio que se ejercía en la época de máximo esplendor del imperio azteca abarcaba hasta tierras de Centroamérica, las que estaban obligadas a reconocer el dominio de los señores aztecas y reconocer el vasallaje a que se encontraban sometidos.

El derecho colonial contiene la misma fiscalización en favor de la Corona Real, ingresos necesarios a la Corona Española para poder sostener sus guerras en Europa, mismas que regularmente perdían, o bien para construir la inmensa cantidad de iglesias y conventos que adornan actualmente España y a México. Las sanciones en el caso de infracciones tributarias iban de la pena de muerte a la del decomiso de los bienes del deudor o de cárcel por periodos más o menos largos que sufría el infractor.

En el México Independiente se expide un reglamento de distribución de comisos el 4 de septiembre de 1823: "El comiso debía declararse por el juez competente y su producto, descontados los derechos fiscales causados y lo que correspondía por arancel al juez, al promotor y al escribano se repartía entre el denunciante y los aprehensores. Además de las penas citadas, si el contrabando excedía de 500 pesos, se publicaba el nombre y delito en los periódicos. En caso de reincidencia, se sancionaba al culpable con suspensión por cinco años de sus derechos ciudadanos y si volvía a reincidir, la pena era la expulsión del territorio mexicano, en la cual incurría desde luego todo extranjero convicto de contrabando". (9)

Sin embargo, es hasta 1893 en la Ley General del Timbre en que se establecen dos clases de responsabilidades, las que podían ser por infracciones simples e infracciones con responsabilidad criminal, las primeras estaban afectadas de una sanción administrativa únicamente, las segundas se consideraban como delito, no tanto la defraudación delictiva en sí misma, sino en cuanto a que el causante se valía de un delito para cometer la infracción.

A pesar de la fugacidad de esta ley, se advertía la preocupación de las autoridades hacendarias para tratar de frenar los índices de evasión fiscal. Se puso la primera piedra en los cimientos de la posterior política que seguiría el gobierno, además de que se empezó a contar con la base jurídica para tipificar y señalar las conductas que eran consideradas como ilícitas.

En un primario afán de tratar de inducir al contribuyente a cumplir sus obligaciones tributarias, desde la época de independencia de México en 1810, año en que se inicia esta lucha, hasta 1876 se puede hablar de una estabilidad política y social en el país. En este periodo no existen las condiciones necesarias para que el Estado organice su sistema de recolección de tributos y los medios de control, la única fuente de ingresos regulares que tenía el Estado para allegarse de recursos eran las aduanas, tema que será tratado al ver el antecedente del contrabando. Fuera de este medio, el país entero vivió en el caos político y militar, por tantos años de luchas internas e invasiones extranjeras que configuraron la nacionalidad mexicana.

Con el advenimiento del Porfiriato, se siguió la máxima de "poca política y mucha administración". La principal preocupación del gobierno de esos años fue la de establecer las bases de organización de un Estado fuerte, central y autoritario más que otra cosa.

Con la llegada de los nuevos gobiernos revolucionarios se trató en principio de establecer un gobierno fuerte, lo que puede decirse logrado hasta 1928 al impedirse la reelección de Alvaro Obregón. A partir de ese momento la administración fiscal empieza a tomar conciencia de la necesidad de instrumentar medios de control para aumentar la recaudación impositiva federal, en primer lugar, y en segundo, tratar de abatir la defraudación fiscal. A este efecto son las Convenciones Nacionales Fiscales de 1928, 1932 y 1947, en este último año se instrumentó una nueva ley, en la que se determinaba la responsabilidad penal de los causantes en los delitos consignados en el Código Fiscal, figuras delictivas en las que el elemento común era la intención dolosa para defraudar al fisco.

En el año de 1936 se promulgó la ley de justicia fiscal en la que se procuró armonizar la calificación de las infracciones a la leyes fiscales, es decir, se tomaba en cuenta la idea de infracción, no de delito, por las contravenciones fiscales en beneficio de los derechos e intereses de los particulares, sin tutelar de manera completa la garantía del interés público.

"La figura del delito de "defraudación fiscal" aparece en nuestro derecho positivo hasta fecha reciente. Con anterioridad la tipificación del delito de defraudación fiscal, se podía proceder en contra del causante, con fundamento en el fraude consignado en el Código Penal. Al no exigir calidades especiales en el sujeto pasivo, el fraude en contra de la hacienda pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico. Al aparecer, el 30 de diciembre de 1947 la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, se busca tutelar el interés del Estado encaminado al normal funcionamiento de la administración pública, ya que el bien jurídico tutelado en la nueva ley es el patrimonio del Estado. El fin de la norma se explica en función de la necesidad de reprimir penalmente las conductas fraudulentas que ofenden al Estado respecto de los impuestos y contribuciones que van a engrosar su patrimonio.

Las conductas típicas del delito de defraudación impositiva eran las siguientes:

- 1.- Simular un acto jurídico que importara omisión total o parcial del pago de impuestos.
- 2.- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenido 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 del pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuesto.
- 4.- Omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrir el impuesto.
- 5.- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.

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

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

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

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

La Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal tuvo una vida fugaz. Estuvo vigente sólo el año de 1948, sin embargo, la Secretaría de Hacienda nunca aplicó dicha ley tomando en cuenta la novedad de la misma y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de causantes." (10)

En 1948 se reformó el Código Fiscal de la Federación y el 30 de diciembre de ese año apareció publicado en el Diario Oficial de la Federación la adición de los artículos 241 y 283 en los que quedó comprendido el delito de defraudación fiscal en el Capítulo V del Título Sexto del ordenamiento sustantivo.

Es importante transcribir la exposición de motivos de las fracciones aludidas, ya que de esta exposición partían los tipos delictivos; dicha iniciativa de ley fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1947.

"A título de consideración general, cabe observar que en la descripción de las especies de defraudación impositiva consignadas en el proyecto quedan comprendidas tanto las conductas

que causaron un perjuicio patrimonial al Fisco Federal mediante la elusión consumada del pago de impuestos, como aquellas conductas que no llegaron a causar tal perjuicio, pero que no tienen otra significación que la de ser tendientes única y exclusivamente a realizar una defraudación en materia impositiva. En otras palabras, el artículo 1o. del Proyecto comprende tanto la defraudación impositiva consumada, con la que sólo quedó en grado de tentativa, o sea que para la configuración del delito en cuestión bastará la realización de alguna de las acciones u omisiones enunciadas en el artículo 1o., independientemente de que con ellas se haya causado o no un perjuicio al Fisco Federal.

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

La fracción II del mismo artículo 1o. consigna como delito de defraudación impositiva declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.

Este delito tiene como objeto de tutela especialmente el nuevo Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y el Impuesto sobre la Renta, ya que aquél grava los ingresos y éste las utilidades obtenidas en cada ejercicio contable y las utilidades se obtienen restando a los ingresos

declarados las deducciones autorizadas por la Ley. La fracción en examen protege además algunos otros impuestos, por ejemplo, el gravamen sobre prima de compañías de seguros, el 10% sobre las entradas brutas de los ferrocarriles y el 2% y 5% sobre portes y pasajes, ya que estos impuestos se cubren mediante la prestación de declaraciones de los ingresos obtenidos.

La fracción III del artículo 1o. del Proyecto contempla como una de las formas del delito de defraudación impositiva "no entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal del pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuesto". En esta fracción quedarán comprendidos, por amplitud de la definición en ella contenida, todos aquellos casos en que las leyes fiscales establecen el procedimiento llamado retención en la fuente; esto es la obligación de un tercero de retener al causante el impuesto respectivo. Los casos más importantes de aplicación de esta fracción se localizan en las cédulas II y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda vez que los deudores de intereses o dividendos y los que cubren sueldos a obreros y empleados deben retener y enterar oportunamente a las autoridades fiscales los impuestos correspondientes.

La fracción IV define como delito "omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrir el impuesto". Mediante esta forma se protegen los impuestos que gravan la producción de alcoholes, aguardiente, aguamiel y productos de su fermentación; los impuestos sobre producción de sal y algunos otros tributos de menos importancia desde el punto de vista de la frecuencia y la entidad de las defraudaciones de que son objeto. En estos casos, el pago del impuesto requiere la expedición de factura, lo cual implica que si el causante omite extender el documento que corresponde a cada operación o cada remesa de productos que sale de su fábrica, los impuestos resultan eludidos total o parcialmente. Claramente se comprende que otra forma de defraudación de los impuestos protegidos en esta fracción IV es la consistente en hacer constar, en los documentos en que debe hacerse el pago de impuesto, cantidades menores a las que realmente alcanzó la operación respectiva; pero esta forma de

defraudación, por tratarse de una simulación, aunque sólo sea parcial, queda comprendida en la descripción de la fracción I.

La fracción V del artículo 1o. está destinada a prevenir y reprimir dos de las formas más comunes de la defraudación al impuesto sobre herencias y legados. La ocultación de bienes en los inventarios y la pretensión de que se deduzcan partidas de pasivo total o parcialmente falsas. De este modo la fracción en examen considera como una de las formas de delito de defraudación impositiva "ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio".

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

La fracción VII, que considera como defraudación impositiva el "ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos, tiene naturaleza

complementaria del delito definido en la fracción anterior, pues existen casos en los que el causante debe declarar su producción sin que la autoridad fiscal le haya solicitado previamente datos o informes indispensables para estimar dicha producción. Por tanto, la fracción VII protegerá, desde un punto de vista diferente al de la fracción VI, los mismos impuestos sobre la producción a los que nos hemos referido al explicar los motivos que informan la redacción del artículo que antecede.

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

Por último, la fracción IX, al considerar defraudación impositiva "ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de rentas o ingresos gravados", funcionará como complemento de la fracción anterior, pues en algunos casos la autoridad fiscal exige la declaración del monto de las ventas realizadas, aunque el impuesto no se pague propiamente en esas declaraciones, ni por medio de una calificación. En tales casos, la declaración exigida tiene fines estadísticos y sirve como antecedente de reformas legales, de tal suerte que la ocultación de las ventas debe considerarse también, en esta hipótesis, como una positiva defraudación.

Dentro de los considerandos de esta ley se explicaban algunas figuras típicas de los delitos como la sanción administrativa y el delito, el dolo, la reparación del daño, las personas responsables de la defraudación impositiva y el caso especial del perdón legal. Al respecto explicaban lo siguiente:

"Las conductas constitutivas de defraudación impositiva en los términos del artículo 1o. del proyecto son actualmente sancionadas en forma administrativa. Nada impide que una y la misma conducta produzca efectos en dos ramas diversas del derecho, por lo que se propone que la defraudación impositiva se reprima en lo futuro con pena corporal y además, siga siendo objeto de las sanciones administrativas que establezcan leyes de la materia. .

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

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

PERSONAS RESPONSABLES DE LA DEFRAUDACION IMPOSITIVA. De acuerdo con lo preceptuado por el artículo 13 del Código Penal, que es aplicable a la defraudación

impositiva, son responsables por la comisión de los delitos: los que intervienen en la concepción, preparación o ejecución de ellos; los que inducen o compelen a otro a cometerlos; los que prestan auxilio o cooperación de cualquier especie para su ejecución; los que en casos previstos por la ley auxilien a los delincuentes, una vez que estos efectuaron su acción delictuosa. El Proyecto, en su artículo 7o. se consigna una regla de excepción, que consiste en que "cuando el causante que incurra en defraudación impositiva sea una persona moral, se presumirá, salvo prueba en contrario, que las acciones u omisiones constitutivas del delito fueron realizadas por las personas físicas que tienen la presentación legal de aquella". Esta presunción *juris tantum* tiene por fundamento la observación de que, tratándose de entes jurídicos, por la complejidad misma de su estructuración, de su funcionamiento y de sus órganos de representación, sería por demás sencillo que cuando la defraudación impositiva versare obligaciones tributarias de aquellas, su represión se eludiera mediante la creación de un desconcierto de hecho para la determinación de personas físicas (sólo estas son sujetos activos de derecho penal) responsables de su comisión y, por ello, acreedoras a la imposición de las penas establecidas por la presente iniciativa de ley. Para impedir maniobras de ese tipo, se establece la presunción aludida, la cual obligará a las personas físicas que sean órganos de representación de personas morales a ser especialmente cuidadosas en todo aquello que se relacione con las obligaciones impositivas de sus representadas y, en su caso, a denunciar a los verdaderos responsables de la defraudación.

CASO ESPECIAL DE PERDON LEGAL. En Derecho Penal rige el principio de que cometido el delito debe imponerse a su autor la sanción determinada al efecto por la ley, sin embargo, motivos de política criminal determinan que en algunos casos se establezcan en la ley determinadas circunstancias cuya realización posterior a la realización del delito, exonera de responsabilidad penal. Se estima prudente, por razones de política criminal y por motivos de índole impositiva, consignar en el artículo 9o. del Proyecto una causa de perdón legal consistente en que, si quien cometió defraudación impositiva cumple sus obligaciones

tributarias antes de que las autoridades fiscales tengan conocimiento de aquella quedará por este solo hecho exonerado de responsabilidad penal.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- 1.- Serrano Gómez, Alfonso El Fraude Tributario, Madrid, Ed. Derecho Financiero, 1977, pág.89.
- 2.- Serrano Gómez, Alfonso Op. Cit. pág. 202
- 3 - Lomeli Cerezo, Margarita El poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal; Tesis de Grado para Doctor en Derecho, México, 1960, pág. 58
- 4.- Idem. pág. 59
- 5.- Bielsa, Rafael Compendio de Derecho Público, Tomo III, Buenos Aires, 1952, pág. 108
- 6.- Diccionario de la Lengua Española (Real Academia Española), 19 edición, Ed. Esparza Calpe, Madrid, 1970.
- 7.- Bainett, Lincoln "Egipto, la nación más antigua, revista Life. 19 de noviembre de 1956, pág. 44
- 8.- Lomelí Cerezo, Margarita Op. Cit. pág. 12
- 9.- Idem. pág. 27

10.- Hernández Esparza, Abdon

Delito de Defraudación Fiscal, Ediciones Batos,
México, Edición, pág. 45

CAPITULO 2

DERECHO COMPARADO DE ESTE DELITO EN EL MUNDO

1.- ROMA

En el encubrimiento o la coparticipación delictual, los sujetos activos son responsables penalmente en base al delito cometido, mas no siempre han sido castigados con penas iguales los que han hecho algo para la realización del fin común, y en Roma se carecía de un sistema sobre la punición en estos supuestos.

El penalista Enrique Pessina, señala que "los autores como Rosshirt, Hepp y Bosch Kemper, creyeron que en el Derecho romano generalmente los participes eran castigados con la misma pena.

Otros autores, como Birnbaum, creen que sólo se castigaba con pena igual a los "socii criminis", mientras algunos otros sostienen que los participes se castigaban con igual pena sólo en algunas formas de participación". (1)

Si bien en el Derecho romano se admitía alguna graduación penal entre la cooperación principal y la secundaria, el instigador y el encubridor eran castigados con igual pena que el delincuente que ejecutaba el delito.

Se fundaban los romanos al considerar los hechos posteriores como concurso en la adhesión y conformidad con un delito ya realizado, equiparando en esta forma, el encubrimiento con el concurso.

Al respecto, el autor Enrique Pessina comenta "que la noción del concurso posterior tuvo su origen en el Derecho Romano, y que fue equiparado al mandato de delinquir. El receptor doloso fue comprendido inter-socios con el nombre de auctor".(2)

Por otra parte el autor Franz Von Liszt, nos dice que "el Derecho Romano estableció penas contra los "socii auctores" y participes, pero sin hacer una distinción especial entre ellos, de lo cual se deduce una tendencia de equiparación de los copartícipes en cuanto a la punición".(3)

Por su parte, Joaquín Escriche, refiriéndose al Derecho Romano, expresa que "la ley primera de receptatoribus establecía igual pena para el encubridor que para el autor de un robo, y esto no era extraño, ya que siendo el robo un delito privado en el Derecho Romano, lleva como pena el devolver la cosa a su dueño, y si el receptor lo impedía, era lógico que se le impusiera la misma pena que al autor".(4)

En el Derecho Romano nacen algunas reglas dignas de ser mencionadas por considerarlas, los autores, evolucionadas.

Conoció el Derecho Romano el principio sobre la subjetividad, que consistía en que las mismas circunstancias personales no se transmiten a los demás, pero no se admitió graduación para aquel, que siendo el primero en el propósito criminoso, lo transmite a otro, siendo este quien lo mueve a delinquir, castigándolos con igual penalidad.

"También en Roma, es digno de mencionarse, se admitió la posibilidad de graduación entre cooperación principal y cooperación secundaria, estableciéndose en algunos casos una

pena mas suave para esta última, lo que nos viene a dar una idea del adelanto que representa".(5)

Al parecer, en Roma era por lo general castigado el encubridor con la misma penalidad que la que se aplicaba a los autores, sin embargo, en algunos casos, "era considerado en figuras especiales en Senatus consultum de Baeche, Nalibus, en la receptatio latrorum, etc".(6)

Retomando al autor Enrique Pessina, dice, con respecto al propósito del encubrimiento en el Derecho Romano "que en efecto, se consideraba ante todo que se podía responder del delito inmediatamente se concretara éste, cuando era realizado. Indudablemente, la noción actual de concurso tuvo su origen en el Derecho Romano, castigándose también como concurso los hechos posteriores de adherencia y conformidad con un delito ya realizado".(7)

2.- ALEMANIA

De acuerdo con Enrique Pessina, "el Derecho Germánico Medieval alcanza un adelanto significativo, pues hizo una graduación mejor, diferenciando el concurso principal del concurso secundario o accesorio. Un capitular de Carlomagno admitió la graduación de la pena. Con relación al encubrimiento doloso, fue considerado como una cooperación para el delito, y así muchas leyes de Enrique IV, Federico I y Enrique VII, que prescriben la equiparación de la pena del receptor o encubridor a la pena del reo".(8)

En Alemania Medieval, tanto el autor como el instigador eran equiparados en una serie de delitos.

A decir de Pessina, "en las leyes germanas encontramos la misma severidad del Derecho Romano con relación al encubrimiento doloso, el cual fue considerado como una cooperación para el delito".(9)

3.- FRANCIA

El autor Teodoro Ortolán, nos refiere que el código penal francés "consideraba al autor encubridor, como cómplice", y por ende se le imponía la misma pena que para el delincuente principal (art. 62). Por su parte, refiere el autor, el artículo 63 de este ordenamiento atenuaba la pena cuando esta era la muerte.

En este caso la pena "sera reemplazada con respecto a los encubridores, con la de trabajos forzados perpetuos".(10)

El artículo requiere que el encubridor tenga conocimiento de que se ha cometido el delito, y en caso contrario, establece que sufrirá la pena de trabajos forzados temporalmente.

Por su parte Demetrio Sodi expresa a este respecto, "la ley francesa castigaba con la misma pena al autor que al encubridor, habiendo sido necesario, para mitigar tanta dureza, que se expidiera la ley del 28 de abril de 1832".(11)

En cuanto a la penalidad, el Derecho Francés en el código de 1810 se castigó al encubrimiento con la misma pena de la delincuencia principal, como una de las formas de complicidad.

4.- ITALIA

Con respecto a Italia, Enrique Passina comenta "que debe merecer ser el primero que protesto en contra de la severidad del código italiano (1832), respecto de la igual consideración de los delincuentes principales, de los cómplices y de los encubridores, así como ser el portavoz de la difusión de las enseñanzas de los estatuarios, que más tarde vendrían a perfilar con claridad la teoría sobre la participación delictuosa.

"Mucho antes de que Italia lograra su unificación territorial en sus diversos sistemas de legislación como fueron: el código de Toscana de 1853, todos ellos reproducen las doctrinas del código de Parma, recogiendo varios principios en esta materia, como lo son:

1. Que no todos los participantes de un delito deben ser castigados con la misma pena.
2. Que los actos de omisión no constituyen concurso para el delito
3. Que la responsabilidad de los varios partícipes, debe atemperarse a la parte que cada uno haya tomado en la perpetración del delito". (12)

En la doctrina, se han distinguido en el delito de encubrimiento, dos tipos distintos:

El primero:

Se refiere a la ayuda que se presta al culpable, a eludir las investigaciones de la autoridad o sustraerse a sus pesquisas.

El segundo:

Se refiere cuando al que con el fin de lucro, adquiere, recibe y oculta dinero, objetos robados o provenientes de cualquier delito, y también se ayuda con el mismo fin a otra persona para que adquiera, reciba u oculte los objetos provenientes de cualquier delito.

El encubrimiento es un delito que también afecta la propiedad de las personas, tanto por el móvil de lucro, como por la insistencia en la violación del bien jurídico atacado por el autor principal.

En este orden de ideas, el código italiano, al igual que otras muchas legislaciones modernas, hacen esta distinción e incluyen las dos figuras en los títulos relativos de los delitos en particular.

5.- ESPAÑA

Las partidas, refiere Passina, "distinguieron entre malhechores, aconsejadores y encubridores, imponiendo igual penalidad para todos.

El código penal de 1870, distingue entre autores, cómplices y encubridores, con penalidad disminuida para el cómplice, y mas aún para el encubridor. Consagra este código los principios básicos de la intrasmisibilidad de las circunstancias sólo para aquellos que las conocían en el momento del acto que constituye la cooperación". (13)

Franz Liszt, nos dice que el autor español Quintiliano Saldaña, en sus comentarios al código español asienta: "el código español clasifica objetivamente a los responsables de delitos en tres grupos sin unidad de criterio:

1. Autores,

2. Cómplices y

3. Encubridores.

6.- ESTADOS UNIDOS DE AMERICA

El combate a la defraudación fiscal es un elemento primordial en la legislación americana. Es famoso el caso en que se llevo ante los tribunales al tristemente celebre "gángster" Al Capone, en el año de 1930, no fue por haberse probado la multitud de ilícitos que había cometido, sino por la defraudación fiscal, situación que puso fin a su carrera delictiva.

El fraude al fisco tiene un doble carácter, civil y penal. El primero de ellos se basa en la aplicación de las multas y el ejercicio de la acción penal efectuada ante un tribunal, dicho ejercicio de la acción parte de una recomendación de la Asesoría Jurídica de Ejecución del Servicio de Impuestos Interiores al Departamento de Justicia.

Este departamento ejercita la acción penal, en los casos en que se pueda llegar a la conclusión de que el indiciado es culpable, y existe la suficiente probabilidad de obtener un veredicto de culpabilidad. La diferencia entre el fraude civil y el fraude penal radica en la

flagrancia de la falta, las pruebas disponibles y la carga de la prueba que tenga el gobierno. El fraude civil debe ser demostrado por pruebas claras y convincentes. El fraude penal requiere pruebas mas fehacientes para obtener un veredicto de culpabilidad; el gobierno por mandato constitucional, debe demostrar la culpabilidad mas allá de toda duda razonable". (14). Los fundamentos legales en las causas del orden criminal son los siguientes: Artículo 60 ., que se añade a la Constitución de los Estados Unidos de América:

Artículo 60.-En toda causa criminal, el acusado gozará del derecho de ser juzgado rápidamente y en público por un jurado imparcial del Distrito y Estado en que el delito se haya cometido; así como de que se le haga saber la naturaleza y causa de la acusación, de que se le caree con los testigos que depongan en su contra, de que se obligue a comparecer a los testigos que le favorezcan y de contar con la ayuda de un abogado que le defienda."

SECCION 7201.-TENTATIVA DE EVADIR O ELUDIR EL PAGO DE IMPUESTOS:
Toda persona que intencionalmente pretenda en cualquier forma evadir o eludir cualquier impuesto establecido por este título o el pago del mismo será, además de las otras penas establecidas por la ley, culpable de un delito (felony) y si fuese convicto de ello, será multado o confinado a prisión o ambas, ademas de gastos y costos del juicio."

"SECCION 7202.-OMISION INTENCIONAL EN LA RETENCION O PAGO DE IMPUESTOS: Toda persona obligada bajo este título a cobrar, rendir cuentas, y a pagar cualquier impuesto establecido por este título, que intencionalmente deje de retener, rendir cuentas exactas o pagar dichos impuestos, será, además de las penas establecidas por la ley, culpable de un delito y si fuese convicto de ello, multado por no mas de \$10,000.00 o confinado a prisión por no mas de cinco años, o ambas, además de gastos y costas de juicio."

"SECCION 7203.-OMISION INTENCIONAL DE PRESENTAR UNA DECLARACION, PROPORCIONAR INFORMACION O PAGO DE IMPUESTOS: Toda persona que este obligada bajo este título a pagar impuestos provisionales o definitivos como lo ordena este título; o por disposiciones dictadas bajo la autorización del mismo, de presentar una declaración (excepto la declaración requerida bajo las disposiciones de las secciones 6015 o 6016), llevar registros, o proporcionar cualquier informe, que intencionalmente deje de cubrir ese impuesto provisional o definitivo, rendir dichas declaraciones, conservar esos registros o proporcionar esos nombres, en la fecha o fechas estipuladas por la ley o los reglamentos, será, además de las otras penas estipuladas por la ley, culpable de un delito (misdemeanor) y, si fuese convicto de ello, sera multado hasta por \$10,000.00 o confinado a prisión por no mas de un año, o ambas, además de gastos y costas de juicio."

"SECCION 7204.-DECLARACIONES FRAUDULENTAS U OMISION EN LAS DECLARACIONES DE LOS EMPLEADOS."

"SECCION 7205.-RETENCION FRAUDULENTA DEL CERTIFICADO DE EXENCION O NEGATIVA A PROPORCIONAR INFORMES."

"SECCION 7206.-FRAUDE Y DECLARACIONES FALSAS.- Toda persona que: 1.- Intencionalmente haga o suscriba una declaración, manifestación u otro documento que contenga o sea ratificado mediante declaración escrita de que ha sido hecho bajo apercibimiento de aplicársele la pena de perjurio y que no considere ser veridica y correcta en cuanto a cualquier asunto esencial; o 2.-Intencionalmente ayude, asista, procure, sugiera, aconseje la preparación o presentación bajo, o en relación con cualquier asunto que surja bajo las leyes de impuestos interiores, de una declaración, testimonio, reclamación u otro documento que sea fraudulento o contenga falsedades en relación con cualquier asunto esencial, ya sea o no, que dicha falsedad o fraude sea con el conocimiento o consentimiento de la persona autorizada u

obligada a presentar dicha declaración, testimonio, reclamación o documento; o 3.-Simule, falsa o fraudulentamente ejecute o firme cualquier fianza u otro documento requerido bajo las disposiciones de las leyes de impuestos interiores o mediante cualquier disposición dictada en cumplimiento de las mismas, o trate de que las mismas sean hechas con falsedad o fraudulentamente ejecutadas, o aconseje, ayude o participe en la ejecución de los mismos; o 4.- Remueva, deposite u oculte o tenga relación con la remoción, deposito u ocultación de bienes o mercancías respecto de las cuales es o sea fijado cualquier impuesto, o toda propiedad cuyo gravamen este autorizado por la sección 6331 con la INTENCION de evadir o eludir la fijación de un impuesto o el cobro del mismo, establecido por este título; o 5.-En relación con cualquier convenio bajo la sección 7122 u oferta de dicho convenio, o en conexión con cualquier pacto de transacción bajo la sección 7121 u oferta de dicho convenio, o en conexión con cualquier pacto de transacción bajo la sección 7121 u oferta de participar en dicho pacto, intencionalmente: (A) oculte a cualquier funcionario o empleado de los Estados Unidos, cualquier propiedad perteneciente al patrimonio de un causante u otra persona obligada en relación con el impuesto; o (B) reciba, oculte, destruya, mutile, o falsifique cualquier libro, documento o registro, o haga una falsa declaración relativa al patrimonio o situación financiera del causante u otra persona obligada en relación con el impuesto; sera culpable de un delito (felony) y si fuese convicto de ello, sera multado por no mas de \$5,000.00 o confinado a prisión por no mas de tres años, o ambas, además de gastos y costas del juicio."

"SECCION 7207.-DECLARACIONES, MANIFESTACIONES U OTROS DOCUMENTOS FRAUDULENTOS". Un elemento común en la tipificación de los delitos tributarios en la Unión Americana es la intención de engañar a la autoridad hacendaria, esa intención elemento de voluntad, sera ampliamente estudiada en la legislación de México, ya que tiene el mismo elemento común para defraudar al fisco federal.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- 1.- Pessina, Enrique. Elementos de Derecho Penal; Revista de Legislación, Madrid, 1982, pág. 304.
- 2.- Idem. pág 340.
- 3.- Von Liszt, Frnaz. Tratado de Derecho Penal, (Traducción del alemán por Jiménez de Azúa Luis, Tomo II, 3a. Edición, Ed. Losada, Buenos Aires, 1964, pág. 432.
- 4.- Escriche, Joaquín. Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia. Ed. Cárdenas, Tomo II México, 1979, pág. 814
- 5.- Pessina, Enrique. Op Cit. págs. 494 y 495.
- 6.- Jimenez de Azúa. Derecho Penal, Ed. Revs, Madrid, 1929 pág. 208.
- 7.- Pessina, Enrique. Op. Cit. pág. 303
- 8.- Idem. pág, 495 y 496
- 9.- Idem, pág. 496

- 10.- **Ortolán, Teodoro.** Tratado de Derecho Penal, Ed. Revs, Madrid, 1918, pág. 232.
- 11.- **Sodi, Demetrio.** Nuestra Ley Penal, Tomo I, Segunda Edición, Ed. Vida de E.H. Bouret, Paris, 1917.
- 12.- **Pessina, Enrique.** Op. Cit. págs. 50, 501, 504 y 505.
- 13.- **Idem, págs. 499, 500 y 530.**
- 14.- **Esparza Hernández, Abdón** El delito de Defraudación Fiscal, Ediciones Botas, México, 1962, Primera Edición. pág. 59.

CAPITULO 3

ESTUDIO JURIDICO DEL ARTICULO 96 DEL CODIGO FISCAL Y 400 DEL CODIGO PENAL VIGENTE

1).- INTRODUCCION A LA TEORIA DE DELITO

El delito desde la antigüedad ha sido objeto de un sinnúmero de definiciones y posteriormente, distintas corrientes doctrinarias se han ocupado de él, considerándose su definición como una necesidad nacida de la existencia de actos o hechos contrarios a la paz o armonía de la sociedad, la cual se protege por disposiciones legislativas.

Han existido tradicionalmente dos sistemas para el estudio del delito, a saber: El sistema unitario totalizador, y el sistema atomizador o analítico.

El sistema unitario considera el delito como una unidad indivisible, como un bloque monolítico, un todo orgánico que no puede dividirse bajo ningún concepto.

En el sistema atomizador o analítico, el delito se estudia por sus elementos constitutivos pero sin perder de vista que estos elementos están profundamente relacionados formando un todo.

Existen además de éstas, otras muchas teorías como son la que considera al delito como estructura, la "Teoría Sintética Ecléctica", pero en realidad, todas pueden considerarse como variantes de las dos teorías fundamentales antes mencionadas. (1)

Delito viene del verbo latino, *delinquere*, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley. Bebing fue de los primeros que teorizó sobre el tipo delictivo y dijo que el tipo es "la suma de los elementos materiales que permiten establecer la esencia propia de un delito. (2)

Maurach, decía al respecto que antes de 1906 "todas las definiciones de delito, considerando como fenómeno abstracto y desvinculado de sus manifestaciones singulares, lo hacían ver como: acción antijurídica, culpable y sancionada con una pena". (3)

Carrara, uno de los más grandes representantes de la "Escuela Clásica" nos dice que el delito, es "la infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso". (4)

La esencia del delito para este autor, se limita a una violación al derecho y a la norma jurídica, se refiere al delito como una infracción al ordenamiento legal, que siempre debe existir por que es una protección a la seguridad de los ciudadanos.

Posteriormente los sociólogos de la "Escuela Positiva", investigaron sobre el delito y le dieron un enfoque diferente; afirmando que éste es un fenómeno natural y social creado por el hombre, resultado de factores hereditarios, causas físicas y fenómenos sociológicos.

Rafael Garófalo, uno de los principales representantes de esta escuela, nos da la siguiente definición de delito "Es la violación de los sentimientos altruistas fundamentales de benevolencia, piedad, probidad o justicia en la medida media en que se encuentran en la sociedad civil, por medio de acciones nocivas para la colectividad". (5)

Muchas críticas se han hecho a esta definición pero la fundamental consiste en que el delito no puede ser considerado como un hecho natural, producto de factores externos sociales o físicos, sino como una conducta humana, el delito no existe por sí en la naturaleza, todos los delitos se producen en la naturaleza, pero eso no quiere decir que sean hechos naturales.

Existe también un concepto jurídico o legal del delito, que es el que nos proporciona la ley en el artículo 7o. del Código Penal "Delito es un acto o una omisión que sancionan las leyes penales", es ésta una fórmula simple que nos deja desarrollar el concepto de delito por el estudio de cada uno de sus elementos, llevando implícita esta definición la culpabilidad y la antijuridicidad.

Muchos autores piensan que la noción formal y jurídica del delito es la que nos proporciona la ley, pero por otro lado otros muchos autores piensan que no tiene sentido dar una definición de delito en ningún ordenamiento jurídico, sino que basta con que se señale cada tipo con sus características, ya que todas las escuelas penales no han logrado una definición que sea satisfactoria para todos, aunque en el fondo del delito siempre encontramos una infracción de carácter penal o la voluntad de cometer un hecho ilícito.

En realidad entre los autores, no hay una forma de pensar uniforme respecto a los elementos constitutivos del delito, hay doctrinas bitómicas, tritómicas tetratómicas, pentatómicas. etc. A continuación nos permitiremos incluir algunas definiciones de diferentes autores que nos darán oportunidad de normar nuestro criterio al respecto.

Edmundo Mezger lo define como: "Acción típicamente antijurídica y culpable". (6)

Jiménez de Azúa dice que "es el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre sometido a una sanción penal". (6)

Castellanos Tena "Es una conducta típicamente antijurídica y culpable". (7)

Franz von Liszt "es un acto humano culpable antijurídico y sancionado con una pena". (8)

Pavón Vasconcelos delito "es la conducta o el hecho típico antijurídico culpable y punible", con dicha definición se une al concepto pentatómico del delito, que lo hace estar constituido en cinco elementos". (9)

Cuello Calón dice que se trata de una acción antijurídica, típica, culpable y sancionada por una pena". (10)

El Dr. Celestino Porte Petit nos señala que la teoría del delito comprende el estudio de sus elementos, su aspecto negativo y las formas de manifestarse el mismo. Los problemas a que tiene que enfrentarse son a su propia existencia, su inexistencia y aparición del mismo.

Muchos son los autores que dan el carácter de elemento esencial del delito, a la punibilidad al igual, que la ley, pero otros más como Porte Petit y Castellanos Tena entre otros, le niegan ese carácter aduciendo que la punibilidad es una conducta que amerita la imposición de una pena. Dicen que un acto u omisión humana es sancionada cuando se le considera como delito, pero no adquiere su carácter delictuoso porque se le sanciona penalmente. El Dr. Porte Petit añade éste argumento, "cuando la ley exige una condición objetiva de punibilidad su ausencia suspende la posibilidad de punición, lo cual sirve para confirmar que la punibilidad no es elemento esencial del delito, sino consecuencia del ilícito penal". (11)

Pavón Vasconcelos por su parte afirma que la norma se integra por el precepto y la sanción.

No pretendiendo en este estudio ahondar en discusiones teóricas basta señalar que los elementos del delito según el artículo 7o. del Código Penal son los siguientes:

Una conducta; acto u omisión humanos

Típica

Antijurídica

Imputable

Culpable

Punible

Sólo es necesario hacer la aclaración que no todos los autores están de acuerdo en considerar estos elementos como esenciales del delito.

A continuación haremos el estudio del delito que nos concierne desde el punto de vista de sus elementos esenciales comenzando por la conducta, después de transcribirlo conforme a nuestro Código Fiscal de la Federación.

CAPITULO II

DE LOS DELITOS FISCALES

Artículo 96.- Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

I.- Con ánimo de lucro adquiriera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otros a los mismos fines.

II.- Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

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

2.- CONDUCTA

2.1. INTRODUCCION

Resulta difícil dar una denominación única y concreta de este elemento material del delito, ya que los autores han utilizado distintas palabras que según cada uno de ellos resultan más apropiadas para denominarlo, algunos le han llamado acción, otros acto, otros hecho y otros más actividad o conducta.

En realidad este elemento del delito es un comportamiento humano, una manifestación de voluntad.

Pannain, Cavallo y otros autores le denominan hecho, pero esta terminología ha sido muy criticada, porque la palabra hecho puede identificarse con un fenómeno natural o algo que sucede en la naturaleza en un momento determinado.

Jiménez de Azúa se refiere a él como acto que es: "la manifestación de voluntad que mediante una acción produce un cambio en el mundo exterior o que por no hacer lo que se espera deja inerte ese mundo externo cuya mutación se guarda". (12)

El Dr. Eugenio Cuello Calón dice que es una acción que en su más amplio sentido consiste en la conducta exterior voluntaria encaminada a la producción de un resultado, y que comprende la acción en sentido estricto y la omisión. (13)

En general el término comúnmente usado por considerarlo el adecuado es la palabra conducta.

Francisco Pavón Vasconcelos dice que es la conducta que "consiste en el peculiar comportamiento de un hombre que se traduce exteriormente en una actividad o inactividad voluntaria". (14)

Porte Petit nos habla de conducta y hecho y dice que se produce el hecho cuando la ley exige además de la acción y de la omisión que se produzca un resultado material, unido por un nexo causal, es decir el hecho es igual a la conducta más un resultado material, para este autor la conducta consiste en un hacer voluntario o no voluntario (olvido) y dice que debe hacerse mención de los delitos de olvido porque en ellos el sujeto actúa sin voluntad consciente, exterioriza el elemento físico de su conducta mediante una acción o inactividad productora de un resultado lesivo al derecho. (15)

Jiménez Huerta dice que utiliza el término conducta porque además de que expresa muy claramente un comportamiento humano, es el que recoge con exactitud las formas en que el hombre manifiesta exteriormente su voluntad, comprendiendo esta aceptación tanto la actividad como la inactividad o ausencia de acción (16) inercia o acción negativa.

Castellanos Tena menciona que "la conducta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo encaminado a un propósito". (17)

En la conducta encontramos la existencia de dos elementos, uno físico que implica la actividad o inactividad del sujeto ante una acción esperada, como le llama Mezger, por el derecho, y otro elemento psíquico, la voluntad para realizar la acción o la omisión o la voluntad de permitir el movimiento corporal o la inactividad.

En la descripción de una conducta antijurídica se encuentra siempre un verbo activo, que es el núcleo del tipo. Este no siempre refleja la verdadera esencia del tipo, pero en muchas ocasiones nos señalan conductas detalladas y concretas que constituyen en sí mismas el ilícito penal.

La conducta puede manifestarse en tres formas diferentes; La acción, la omisión simple y la llamada comisión por omisión u omisión impropia A) La acción: Según Eugenio Cuello Calón es un movimiento corporal hecho en forma voluntaria encaminado a la producción de un resultado consistente en la modificación del mundo exterior o el peligro de que se produzca. Dicha manifestación y su resultado deben hallarse en una relación de causalidad. La acción es una conducta positiva que se expresa por un haber, un movimiento que es voluntario y con el cual se viola una norma que prohíbe algo. (18)

Se han encontrado en la acción tres elementos: a) Una manifestación de voluntad, b) Un hacer que implica una violación a una norma prohibitiva de carácter penal y c) Un resultado jurídico típico (y a veces un resultado material).

La acción puede presentar dos aspectos; uno que es un simple hacer sin referencia a ningún otro resultado como por ejemplo el portar armas prohibidas que sería un delito de mera conducta; o un hacer que requiere un resultado jurídico y además un resultado material por ejemplo el homicidio.

b) La omisión simple es una conducta inactiva, voluntaria cuando hay una norma penal que impone una obligación de realizar un acto determinado. Mezger dice que "la omisión consiste en un no hacer cuyo fundamento lo constituye la acción esperada". (19)

En la omisión simple no se produce un cambio o una modificación en el mundo exterior, su resultado solo es jurídico, la omisión es una inactividad que tiene como consecuencia no realizar la actividad que la norma impone; con ella se viola un deber jurídico de obrar.

Porte Petit dice que consiste en un "no hacer voluntario o culposo (este es el caso de los delitos de olvido) por el que viola una norma preceptiva, produciendo un resultado típico". (20)

Los elementos de omisión son:

- a. Manifestación de voluntad.
 - b. Conducta Inactiva que implica una violación a una norma de carácter imperativo o un deber jurídico de obrar.
 - c. Resultado jurídico
- c) Comisión por omisión u omisión impropia.

En este caso la omisión produce un cambio en el mundo externo al realizar la omisión, el sujeto con su conducta inactiva produce la violación de dos normas, una norma prohibitiva y otra preceptiva que obliga a realizar una acción que no es siempre de naturaleza penal dando lugar a un resultado delictuoso.

Los elementos de la comisión por omisión son:

- a. Manifestación de voluntad.
- b. Conducta inactiva que viola dos normas una preceptiva, deber hacer y una prohibitiva, deber de no hacer o no hagas.
- c. Producción de un resultado jurídico y además material.

2.2. ASPECTO NEGATIVO DE LA CONDUCTA

El aspecto negativo de la conducta es la ausencia de conducta o del hecho.

En los delitos de mera conducta, es necesaria la ausencia, tanto del elemento físico como del elemento psíquico que es la voluntad, para que se produzca la ausencia de conducta.

En los delitos que sea necesario un resultado material y jurídico, la ausencia de conducta se produce cuando falta además del elemento físico y psíquico, la relación de causalidad entre la acción y el resultado.

Los casos en que se presenta la ausencia de conducta son:

A.- vis absoluta, violencia física o fuerza física exterior e irresistible.

B.- Fuerza mayor.

C.- Actos reflejos.

A.- Vis absoluta.

Nuestro código señala esta ausencia de conducta como excluyente de responsabilidad en el artículo 15 facción I. En este caso el sujeto realiza la conducta movido por una fuerza física de otro hombre a la que no puede resistirse, en un acto forzado, la fuerza física actúa anulando la voluntad del agente y se le obliga a realizar la conducta. El que procede movido por una fuerza física tiene el carácter de mero instrumento o mecanismo de la voluntad de otra persona y se conduce obligado por esa fuerza física exterior e irresistible a la que no puede oponerse.

Raúl López Gallo citado por Pavón Vasconcelos, critica a los que dicen que en este caso hay ausencia de culpabilidad, en vez de ausencia de conducta porque "no es posible denominar conducta tanto en el orden jurídico como en el natural al hecho inevitable originado por la constricción física de un tercero" (21) no hay una relación psicológica volitiva entre el agente y el resultado.

Porte Petit, Villalobos, Pavón Vasconcelos, Jiménez de Azúa y Castellanos Tena consideran a la fuerza física o violencia irresistible como ausencia de conducta.

B) Fuerza mayor o vis maior

En este caso también encontramos una ausencia de voluntad en la realización del hecho o acto, pero en esta ocasión la voluntad no se ve anulada por la acción de otro ser humano sino por una fuerza externa irresistible que tiene su causa en la naturaleza, en seres irracionales o en objetos, es un caso de ausencia de conducta que el sujeto actúa en un plano estrictamente físico, sin que intervenga para nada el elemento psicológico.

Algunos autores como Bettiol y Cuello Calón consideran esta situación como causa de exclusión de culpabilidad.

C) Actos Reflejos

Los actos reflejos son movimientos corporales involuntarios, es decir no dependen del sujeto por lo cual provocan una ausencia de conducta.

2.3. LA CONDUCTA EN EL DELITO DE ENCUBRIMIENTO EN MATERIA FISCAL.

En el Artículo 96 del Código Fiscal de la Federación se nos tipifican diferentes conductas delictuosas por eso es pertinente transcribir el artículo de referencia:

Artículo 96.

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

I.- Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de este, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia o ayude a otros a los mismos fines.

II.- Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

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

Si bien vemos que aquí hay dos figuras jurídicas muy importantes a saber:

a). El ánimo de lucro

b). La ayuda

Considerando ambas conductas nos encontramos en presencia de un delito de acción que tiene como consecuencia un resultado jurídico y material, el sujeto necesita forzosamente llevar a cabo una intención de obtener o ayudar a otro, debe realizarse el elemento volitivo psicológico de aprovecharse de otro, no puede realizarse esta conducta por omisión o por comisión por omisión.

Ausencia de Conducta.

Una de las circunstancias impositivas es la fuerza física exterior irresistible a la que se refiere la fracción I del Artículo 15 del Código Penal; de ésta se desprende que el sujeto activo

lleva a cabo una conducta delictuosa pero mediante la presión de una fuerza física exterior irresistible, por lo que se deduce que el sujeto activo no deseaba actuar, sino fue forzado a realizar la conducta; en vista de esto, la persona será un instrumento de que se vale un tercero para realizar el ilícito.

En el delito objeto de este estudio, en mi opinión, sí es posible que se llegue a presentar el caso de ausencia de conducta, debido a una fuerza física exterior irresistible, aunque considero que en muy raras ocasiones, pero si así fuera, la persona no sería responsable del delito, por no haber manifestado su conducta en forma voluntaria.

3.- TIPICIDAD

3.1. INTRODUCCION:

Beling fue el descubridor del tipo como elemento esencial del delito, y explicó este concepto a partir de la idea "Corpus delicti", cuerpo del delito, frase que significaba el conjunto de elementos materiales que integran cada especie delictiva.

La tipicidad es hoy, un elemento esencial del delito, si una conducta no está tipificada, no hay delito. La palabra tipicidad viene del latín "tipus" que significa, símbolo representativo de cosa figurada o figura principal (22). La idea de tipicidad es distinta a la idea de tipo por lo cual tenemos que señalar que tipo y tipicidad son dos cosas diferentes; tipo es la descripción objetiva de una conducta en una norma jurídica y tipicidad es la adecuación de una conducta al tipo, es el encuadramiento de una conducta a la descripción que la ley hace.

Tipo es, según el maestro Celestino Porte Petit "la conducta o el hecho descritos por la norma" (23) es un presupuesto general de todo delito y en consecuencia de la fórmula "Nullum crimen sine typo", Jiménez Huerta dice que el tipo "es el injusto descrito y recogido en la ley penal". (24)

Castellanos Tena menciona que "Tipo es la descripción que hace el estado de una conducta en un ordenamiento jurídico".(25)

El tipo nos expresa la forma que el comportamiento jurídico de los seres humanos pueden adoptar, para que sea considerado contra la ley; Mezger dice que el tipo es la razón de la antijuridicidad de una conducta y lo define como: "el conjunto de todos los presupuestos a cuya existencia se liga una consecuencia jurídica" y en sentido estrictamente jurídico significa para él "el injusto descrito concretamente por la ley, en sus diversos artículos y a cuya realización va ligada la sanción penal" (26), afirma también éste tratadista que toda conducta típica es siempre antijurídica (salvo la presencia de algún justificante).

En el sentido de que el tipo es la razón de ser de la antijuridicidad, se han hecho críticas al respecto porque se ha dicho que el legislador crea las figuras penales porque piensa que las conductas que en ellos se detallan son antijurídicas. La ley constituye un tipo y castiga con una pena los comportamientos ahí descritos porque considera que son opuestos a los valores que el estado se encuentra obligado a proteger, el tipo existe porque hay intereses o valores en la vida humana que es necesario proteger. Las normas jurídicas siempre tutelan valores, esa es la razón de ser de la norma, aunque algunos autores como Grispiigni han negado que el bien jurídico protegido sea elemento esencial del tipo.

Pavón Vasconcelos nos define el tipo como "La descripción concreta hecha por la ley de una conducta a la que en ocasiones se suma su resultado, reputada como delictuosa al conectarse a ella una sanción penal". (27)

Porte Petit dice que el tipo es "la conducta o hecho descritos por la norma", en la jurisprudencia "el tipo delictivo es el conjunto de todos los presupuestos cuya existencia se liga a una consecuencia jurídica que es la pena". (28)

Los elementos del tipo son:

Elementos esenciales y

Elementos accidentales o circunstanciales.

Los Elementos Esenciales son, los sujetos y los objetos. Los sujetos, son el sujeto activo del delito y el sujeto pasivo del mismo.

Los objetos son: objeto jurídico tutelado y el objeto material del delito.

El objeto material del delito es la persona o cosa sobre la que recae la conducta, la persona muerta en el homicidio o la cosa destruida o robada. En algunos casos el objeto material del delito se identifica con el sujeto pasivo del mismo. Algunos delitos carecen de objeto material.

El objeto jurídico del delito es el bien que se protege por la ley mediante la amenaza de una pena.

Los elementos accidentales, circunstanciales, son: a) Calidades especiales en los sujetos; el sujeto activo puede ser común e indiferente, pero en algunos casos se requiere una persona con una categoría especial por ejemplo ser mexicano, ser funcionario, etc.

El sujeto pasivo puede ser sin ninguna calidad especial, pero también puede requerir ciertas características; tener menos de 18 años, ser del sexo femenino, etc. El sujeto pasivo del delito puede ser el hombre, aún antes de nacer, el estado o la sociedad.

b) Elementos subjetivos; son las referencias subjetivas que se requieren en ciertas conductas o hechos para que se consideren ilícitos por ejemplo el ánimo del sujeto activo, el decir a sabiendas, etc.

c) Elementos normativos; son los que solo pueden ser determinados mediante una valoración especial de la situación, tal valoración puede ser jurídica, por ejemplo, cuando la ley señala conceptos como "derecho real" o "servicio público", o cultural cuando recae en cuestiones de otro tipo, ejemplo, castidad, honestidad, etc.

d) Referencias; que pueden ser de tiempo, de lugar, de modo.

El núcleo del tipo es la acción o la omisión, que normalmente se expresa en un verbo.

3.2. AUSENCIA DE TIPO

Es necesario aclarar en este renglón cuando hay ausencia de tipo y cuando hay ausencia de tipicidad.

Hay ausencia de tipo cuando el legislador en una forma deliberada o inadvertidamente no describe una conducta que debería ser incluida según el sentido general, en la enumeración o detalle que hace de los delitos.

Ausencia de tipicidad es cuando existe el tipo pero la conducta que se realiza no se sujeta exactamente a él.

Las causas por las que se puede presentar la atipicidad son las siguientes:

- a. Cuando falta la calidad exigida al sujeto activo
- b. Cuando falta la calidad exigida en el sujeto pasivo.
- c. Ausencia del objeto material o jurídico. Puede darse también el caso de que existiendo el objeto no se llenan los requisitos de la ley en cuanto a sus atributos.
- d. Cuando supuesto el caso que se de la conducta no se dan las referencias temporales o espaciales exigidas por el tipo.
- e. En el caso de que fallen los elementos subjetivos requeridos por el tipo legal.

3.3. CLASIFICACION DE LOS DELITOS EN ORDEN AL TIPO.

A) Fundamentos básicos.

Son los que forman una familia de delitos, como decía Beling (29), constituyen un grupo según la naturaleza del bien tutelado, de esta manera es como están ordenados en el código penal. Son los que se encuentran normalmente bajo un tronco común, título o rubro como delitos contra el patrimonio, delitos contra la moral pública, delitos contra la vida y la integridad corporal, etc.

B) Especiales.

Son los que teniendo un tipo fundamental añaden otros elementos que son requisitos de su existencia y que excluye la aplicación del tipo básico, como ejemplo podríamos citar el parricidio.

C) Complementados.

Estos delitos surgen de un fundamental y dependen siempre y necesariamente de él, pero tienen una circunstancia que los hace diferentes; ejemplo, cometer el robo con violencia.

Los dos últimos tipos mencionados pueden ser agravados o privilegiados según se agrave o se atenúe su penalidad, en relación con el fundamental, es decir su mayor o menor sanción en relación con el tipo fundamental.

a) Normales.

Son aquéllos en los que el tipo constituye una descripción objetiva en las que no es necesario hacer una valoración.

b) Anormales.

En estos delitos es necesaria una valoración subjetiva, cultural o jurídica.

a) Simples.

Los que tutelan un solo bien jurídico.

b) Complejos.

Cuando tutelan dos o más bienes jurídicos.

3.4. LA TIPICIDAD Y LA ATIPICIDAD EN EL DELITO DE ENCUBRIMIENTO EN MATERIA FISCAL.

Si bien en resumen la Tipicidad es el encuadramiento de determinada conducta realizada por el hombre, al tipo legal descrito por el legislador, por consecuencia la Atipicidad se presenta cuando existiendo el tipo, la conducta no se adecua a lo descrito por él.

Respecto al Artículo 96 del Código Fiscal de la Federación si faltare alguno de los elementos de dicha disposición jurídica, no habrá encuadramiento de la conducta al tipo, por lo que se presentará la atipicidad.

4.- ANTIJURIDICIDAD.

4.1. INTRODUCCION.

La inclusión de la antijuridicidad como elemento esencial del delito data del año de 1870, y es relativamente reciente.

La conducta humana para que se considere delito ha de estar en oposición con una norma; la palabra antijurídico, gramaticalmente tiene el prefijo anti, que quiere decir ir en contra, en este caso en contra de lo jurídico, es decir antijurídico queremos expresar que es algo que va en contra del derecho.

Tiene tal importancia este elemento del delito, que algunos autores dicen que es su íntima esencia, su naturaleza; una conducta humana para que sea considerada como delito ha de estar en oposición con una norma.

Porte Petit dice que "una conducta es antijurídica cuando siendo típica no está protegida por una causa de justificación". (30)

Cuello Calón dice que "La antijuridicidad presupone un juicio acerca de la oposición existente entre la conducta humana y la norma penal, juicio que solo recae sobre la acción

realizada excluyendo toda valoración de índole subjetivo por lo cual la antijuridicidad tiene un carácter objetivo". (31)

Franz Von Liszt nos señala que la antijuridicidad puede ser formal y material: Antijuridicidad formal es la oposición entre la conducta o hecho y la norma penal.

Antijuridicidad material es la que comprende una conducta socialmente dañosa antisocial o asocial.

Normalmente ambos conceptos coinciden, pero en realidad no se puede hablar de antijuridicidad material en forma estricta, porque una conducta aunque sea socialmente dañosa, si no está prevista por una ley que la sanciona no es antijurídica.

El origen de estos conceptos de antijuridicidad formal y material se dio como respuesta a las teorías de Binding quien dijo que la persona que comete un delito no está actuando en contra de la ley, sino que realiza un acto que se ajusta a lo previsto en la ley penal, porque la ley describe la conducta que se considera contraria a una norma, por ejemplo la ley dice: si privas de la vida a una persona tendrás una penalidad, la norma que va dentro de esa ley es "no debes matar", luego si alguien mata está acusado, y actuando conforme a lo previsto en la ley penal, y concluye que la norma es la que crea lo antijurídico.

Se criticó esta teoría por muchos juristas que sostuvieron que lo antijurídico no es lo contrario a una norma porque puede elaborarse una ley que ofenda los ideales valorativos generales y vigentes de una sociedad y la conducta que infrinja esa ley es antijurídica, aunque esa ley no proteja valores colectivos aceptados unánimemente y por otro lado cuando una ley conmina con una sanción al que efectúa una conducta como matar, según dijimos antes, es

lógico entender que prohíbe el homicidio y no es más que una fórmula, la manera en que se expresa la ley, no es razonable pensar que quien mata cumple con la ley o se ajusta a ella.

Mezger dice que cuando "el juicio de una conducta arroja como resultado una contradicción o desarmonía entre la conducta del hombre y las normas de derecho. nos hallamos en presencia de un acontecimiento injusto, antijurídico". (32)

De esto se puede concluir que una conducta típica, puede ser antijurídica o no, según existan causas de justificación o no.

El juicio de si una conducta es antijurídica o no, compete al juez o al magistrado que es quien valora una conducta, la antijuridicidad tiene como esencia la valoración para calificar una conducta, el derecho penal es el que determina cuando un comportamiento típico es antijurídico. En la antijuridicidad encontramos un comportamiento típico que no tiene ninguna causa de justificación.

4.2. AUSENCIA DE ANTIJURIDICIDAD.

Esta ausencia de antijuridicidad ocurre cuando se presenta alguna causa de justificación, que son las que constituyen el aspecto negativo de la antijuridicidad.

Cuando una conducta es típica pero falta la antijuridicidad no hay delito.

Las causas de justificación son completamente objetivas, no se refieren al sujeto en sí, sino al hecho.

Castellanos Tena dice que son "aquellos que tienen el poder de excluir la antijuridicidad de una conducta típica". (33)

Carranca y Trujillo (34) las llama causas que excluyen la imputación y el código penal de 1931 las llama circunstancias excluyentes de responsabilidad, pero incluye en esta denominación además de las causas de justificación en la fracción III del artículo 15, otras de naturaleza diversa.

Jiménez de Azúa dice "que en las causas de justificación no hay delito, en las causas de inimputabilidad, no hay delincuente y en las excusas absolutorias, no hay pena". (35)

Las causas de justificación son:

- A. Legítima defensa.
- B. Ejecución de actos ordenados o permitidos por la ley (obrar en cumplimiento de un deber o en ejercicio de un derecho).
- C. El Estado de necesidad. (Si el bien salvado es de más valía que el sacrificado).
- D. Obediencia a un superior jerárquico.
- E. Impedimento legítimo.

A. Legítima defensa.

"Es la defensa necesaria para rechazar una agresión actual o inminente e injusta, mediante un acto que lesiona bienes jurídicos del agresor" según el DR. Eugenio Cuello Calón. (36)

Castellanos Tena dice que "es una repulsa a una agresión antijurídica y actual por el atacado o por terceras personas contra el agresor sin traspasar la medida necesaria para protección". (37)

El origen de la legítima defensa como causa de justificación es muy antiguo y se ha buscado el fundamento de esta eximente de pena, en distintas escuelas.

La Escuela Clásica la fundamentó en la necesidad, ya que la defensa, legítima era según dijeron un sustituto de la defensa que tiene la obligación de prestar el estado cuando éste no puede hacerlo y la necesidad lo exige.

La Escuela Positiva maneja el concepto de temibilidad del agresor, y dice que la legítima defensa es el ejercicio de un derecho porque el agresor, está mostrando su temibilidad al realizar el ataque y todo cuanto se haga por rechazarlo es un acto de justicia social.

Carrancá y Trujillo dice que la legítima defensa está justificada tanto por la necesidad como por la existencia de temibilidad del que se defiende y por la imposibilidad que tiene el estado para defender los intereses de la persona que ha sido injustificadamente agredida. (38)

Los requisitos de existencia de legítima defensa son:

A) Ataque o agresión de intereses jurídicamente protegidos del que se defiende, dicha agresión debe ser: actual, inminente e ilegítima. La repulsa debe ser: necesaria, proporcional y actual.

La agresión no debe ser provocada por la actitud o conducta del agredido, y no se limita a la propia persona e intereses jurídicos, sino que puede ejercitarse en favor de los parientes o extraños.

En nuestro código penal en el artículo 15 fracción III se habla de la legítima defensa, como excluyente de responsabilidad.

En los dos últimos párrafos de esta fracción se nos presentan dos casos de presunción de legítima defensa.

A pesar de que el código penal menciona expresamente en la fracción III ya señalada la defensa del honor, la mayoría de los tratadistas coinciden que éste no es lícito por medio de actos violentos, aunque algún autor de acuerdo con el código opina que si éste ataque o agresión al honor causara un mal irreparable sería lícita una defensa proporcionada.

El exceso en la legítima defensa se produce cuando el agredido va más allá de lo que era necesario para repeler la agresión.

Según el artículo 16 del código penal, al que se excede en la legítima defensa se le considera como delincuente imprudencial.

B) La ejecución de actos ordenados o permitidos por la ley ha sido considerada en forma general como causa justificante. El único requisito, es que el deber que se deriva de la orden sea un deber jurídico, no moral o religioso.

El que ejecuta lo que la ley ordena o permite, no lleva a cabo ningún acto antijurídico, su conducta es completamente lícita y no puede serle imputado delito alguno "qui jure suo utitur neminem, laedit" "Quien usa su derecho a nadie puede ofender". (39)

C) Estado de necesidad.

Ya desde la época del imperio romano se reguló el estado de necesidad, la *Lex Rhodia de Jactu*, señalaba el caso del capitán de una nave que en caso de peligro arrojaba al mar el cargamento y quedaba libre de responsabilidad.

El fundamento jurídico de la existencia de esta causa de justificación fue dado por la Escuela Clásica en el sentido de que ante una situación de peligro el sujeto actúa y tiene que elegir coaccionado o provocado por la amenaza de un mal que se va a producir.

Los tratadistas clásicos en especial los italianos, le llamaron caso de fuerza mayor, ausencia de voluntad libre, otros autores le llaman, exclusión de antijuridicidad o justificante, otro más causa de exclusión de la pena o exclusión de culpabilidad.

La Escuela Positiva sigue un criterio subjetivo para determinar el estado de necesidad al igual que la Escuela Clásica, afirmando que el acto ejecutado por una persona en estado de necesidad no revela temibilidad, en cuanto no es un acto antisocial por lo cual esa conducta debe quedar impune.

El estado de necesidad en estas dos escuelas alude a un criterio subjetivo y hemos señalado que las causas de justificación son objetivas, no involucran al sujeto.

Para considerarlo desde el punto de vista objetivo se ha considerado que hay dos valores de diferente jerarquía y uno de los dos tienen una situación preponderante, su jerarquía es más elevada y por defender ese bien, se da como consecuencia una conducta típica. Cuando hay un conflicto de valores o de bienes legítimos es necesario el sacrificio de uno de ellos, el menos valioso.

Es distinto el estado de necesidad de la legítima defensa por que ésta es contestación a una agresión o ataque que se traduce en lesión de bienes de otra persona.

Cuello Calón dice que el estado de necesidad "es una situación de peligro actual e inmediata para bienes jurídicamente protegidos que solo puede ser evitada mediante la lesión de bienes también jurídicamente protegidos pertenecientes a otra persona". (40)

Sebastián Soler dice que "es una situación de peligro para un bien jurídico que solo puede salvarse mediante la violación de otro bien jurídico". (41)

En general el estado de necesidad es una causa de justificación cuando el bien salvado supera en valor al sacrificado porque en este caso se obra jurídicamente, con los derechos.

Los requisitos para que se dé el estado de necesidad como causa de justificación son:

- a. Amenaza de un mal o peligro grave actual o inminente y que el mal sea de mayor gravedad que el causado para evitarlo.
- b. Imposibilidad de evitar el mal por otro medio menos perjudicial, que no sea el sacrificio del bien ajeno.
- c. Que la conducta intencional del sujeto no haya dado lugar al surgimiento del estado de necesidad.
- d. Un ataque por parte de quien se encuentra en estado de necesidad

D). Impedimento legítimo.

Esta causa de justificación se señala en nuestro ordenamiento penal en la fracción VIII del artículo 15. Del Código Penal anterior a 1994.

4. 3. ANTIJURIDICIDAD EN EL DELITO DE ENCUBRIMIENTO EN MATERIA FISCAL.

La antijuridicidad en el delito de encubrimiento en materia fiscal se presenta cuando se integran todos los elementos del tipo señalados en el Artículo 96 del Código Fiscal de la Federación y no se presenta ninguna causa de justificación.

4.4. CAUSAS DE JUSTIFICACION EN EL DELITO DE ENCUBRIMIENTO EN MATERIA FISCAL.

"Las causas de justificación son aquellas condiciones que tienen el poder de excluir la antijuridicidad de una conducta típica" (41).

Cuando se presenta una causa de justificación, hace que la antijuridicidad desaparezca, por lo que la conducta realizada se presenta conforme a derecho.

Las causas de justificación que se reconocen jurídicamente y que mencioné con anterioridad son:

- a) Legítima defensa
- b) Estado de necesidad (si el bien salvado es de más valía que el sacrificado).
- c) Cumplimiento de un deber
- d) Ejercicio de un derecho
- e) Obediencia jerárquica
- f) Impedimento legítimo

a) Legítima Defensa.- Para Cuello Calón "es legítima, la defensa para rechazar una agresión actual e inminente mediante un acto que lesione bienes jurídicos del agresor". (42)

Esto significa que la defensa legítima es la repulsa de una agresión actual, violenta y de la cual resulta un peligro inminente.

Considero que en el tema tratado, no puede presentarse la legítima defensa, puesto que no es posible el sujeto que realiza la conducta encuadrada en el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación actúa de esta manera para rechazar una agresión.

b) Estado de Necesidad

"Es el peligro actual o inmediato para bienes jurídicamente protegidos, que sólo puede evitarse mediante la lesión de bienes también jurídicamente tutelados pertenecientes a otra persona". (49)

Es la violación de bienes jurídicamente tutelados para salvaguardar los propios de un delito actual o inmediato.

En el tema en estudio, estimo, sólo se presentará esta excluyente si el sujeto que realiza la conducta delictuosa actuara en forma obligada por las circunstancias, que sea una necesidad extrema, es decir, que de no aceptar el trabajo propuesto, por ejemplo, quedaría en una situación de extrema indigencia, atentatoria de su salud corporal o de las condiciones mínimas de dignidad humana, ya sea propia o de las que dependen de él.

c) Cumplimiento de un deber y d) Ejercicio de un derecho

Las anteriores excluyentes de responsabilidad penal, están previstas en la fracción VI del Artículo 15 del Código Penal, que señala como excluyente de responsabilidad, el "obrar en cumplimiento de un deber o en el ejercicio de un derecho consignado en la ley".

Dichas excluyentes, en mi opinión, no operan en el presente estudio, puesto que dicha conducta no se encuentra amparada por ninguna ley en materia fiscal.

e) Obediencia jerárquica.

La obediencia jerárquica como excluyente de responsabilidad consiste en "obedecer" a un superior legítimo en un orden jerárquico, aún cuando su mandato constituye un delito, si esta circunstancia no es notoria ni se prueba que el acusado la conocía.

Cabe hacer mención que el código penal anterior a las reformas de 1994 contenía esta excluyente de responsabilidad en su fracción VII del artículo 15, y que en la actual legislación penal ya no existe por tal motivo deja una laguna en la mencionada ley ya que en la fracción II del artículo 96 del Código Fiscal de la federación si puede operar esta excluyente, pero siempre que el subordinado, que puede ser por ejemplo hasta un Contador Público, no sepa que se trata de un delito.

f) Impedimento Legítimo.

"Convenir lo dispuesto en una ley penal, dejando de hacer lo que manda, por un impedimento legítimo. Lo cual podemos encuadrar por lo dispuesto en el artículo 15 del Código Penal vigente en sus fracciones VII y VIII.

Confrontada esta fracción con el artículo 96 del Código Fiscal de la Federación, considero que no tiene aplicabilidad, puesto que no encuentro ninguna circunstancia por la que se deba violar la disposición mediante un impedimento legal.

A continuación trataremos de definir que causas de justificación pueden presentarse en el delito objeto de nuestro estudio.

5) IMPUTABILIDAD.

5.1) AL HABLAR DE IMPUTABILIDAD, NOS ENCONTRAMOS YA EN EL CAMPO SUBJETIVO DEL DELITO.

La idea de imputabilidad implica una situación subjetiva del individuo, y se funda en la existencia de ciertas características o condiciones psíquicas mínimas en el sujeto.

Un individuo no puede ser responsable de la comisión de un delito si no concurren en él ciertas condiciones mínimas de conocimiento, voluntad y capacidad de ejercer esas facultades. Para que una persona conozca la ilegalidad de un acto y desee ser intelectualmente apto.

Castellanos Tena dice que "la imputabilidad es la posibilidad de cometer un delito condicionado por la salud mental y el desarrollo de su autor"....."es la capacidad de querer y de entender en el campo del Derecho Penal". (42)

Carrancá y Trujillo dice que "es 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". (43)

La imputabilidad tiene dos facetas, que son salud por un lado y desarrollo mental por el otro.

La responsabilidad es una consecuencia de la imputabilidad ya que antes dijimos que la imputabilidad es simultánea a la comisión de un hecho delictuoso, la responsabilidad no tiene lugar sino hasta que se comete ese hecho.

"Es responsable un individuo imputable que a causa de la ejecución de un hecho punible debe responder de él". (44)

Teniendo en cuenta las normas jurídicas para que un individuo sea responsable penalmente es necesario que actúe con voluntad conciente y libre.

En derecho romano se dió poca importancia a la parte subjetiva en la comisión de un delito más bien se atendía al daño causado, fué hasta la edad media en que se empezó a tomar en cuenta la responsabilidad de las acciones humanas, basados en la idea de que cada individuo tiene inteligencia, discernimiento de sus actos y libertad en su voluntad, capacidad de decidir a lo que llamaron libre arbitrio, en consecuencia si carece de esa capacidad de decidir no se le debería hacer responsable penalmente, la responsabilidad penal de una persona era consecuencia de su responsabilidad moral.

La Escuela Clásica con Carrara, en su programa, recoge estas ideas y señala que para que un individuo sea imputable y responsable se requiere: a) Que al momento de la ejecución del hecho posea la inteligencia y el discernimiento de sus actos. b) Que goce de la libertad de su voluntad, que significa querer el delito y ejecutarlo libremente.

La Escuela Positiva, dió su opinión en sentido contrario y creó la doctrina llamada del determinismo, según la cual no puede existir libre arbitrio ya que la voluntad humana se encuentra determinada, sujeta a influencias de orden psicológico, físico y social. Todo individuo tienen una responsabilidad por vivir en sociedad, proclamaron, y si comete actos que son peligrosos o perjudiciales a la sociedad, debe sufrir una pena que se adecue a la peligrosidad del delincuente.

Ambas soluciones presentan problemas desde el punto de vista jurídico porque comprenden conceptos éticos, sociales y religiosos que son ajenos al campo del derecho.

Autores como Feberbach y Ferri han hablado de peligrosidad social y la dividen en dos ramas; la peligrosidad social propiamente dicha que incluiría a vagos, mendigos, prostitutas y rufianes, por ejemplo y la peligrosidad criminal que son los delincuentes asesinos, ladrones, etc.. A los primeros correspondería la aplicación de medidas de seguridad, a los segundos la aplicación de penas.

Solo nos resta señalar que el estado de imputabilidad debe existir en el momento de la ejecución voluntaria del hecho delictuoso.

A este respecto es necesario mencionar que existen ciertas acciones que se denominan "liberae in causa" libres en su causa, determinadas en cuanto su efecto, que son aquellas en que el sujeto antes de actuar voluntaria o culposamente se coloca intencionalmente en situación de inimputabilidad, ejemplo: el que se embriaga para darse fuerza y cometer un delito, el sujeto imputable, deliberadamente se ha convertido en inimputable.

5.2) INIMPUTABILIDAD.

Las causas de inimputabilidad son:

- a) Estados de inconciencia transitorios.
- b) Miedo grave, (fracción VI del artículo 15).
- c) Estados de inconciencia transitorios.

Se encuentran mencionados en la fracción II del artículo 15 del código penal.

Para que pueda hacerse valer esta causa de inimputabilidad es necesario que se reúnan todos los elementos requeridos por el legislador, no puede faltar uno solo.

Del estudio de esa eximente de responsabilidad se concluye que pueden presentarse tres situaciones:

- a) Inconciencia por el empleo de sustancias tóxicas, embriagantes o enervantes.
- b) Inconciencia por toxicoinfecciones.
- c) Inconciencia por trastornos mentales de carácter patológico.

a) El uso involuntario de sustancias tóxicas, drogas como morfina, opio, cocaína LSD etc. da lugar a un estado de inconciencia en el cual las acciones que se ejecutan no se pueden atribuir al sujeto, aunque muchos autores piensen que en los primeros grados de intoxicación, si hay una capacidad de darse cuenta de los actos que realizan, en una situación de responsabilidad atenuada, no así en grados posteriores de intoxicación o en las crisis de abstinencia de los morfinómanos o en los delirios cocaínicos.

En todos estos casos es muy importante la función de los tribunales como determinadores de las causas y condiciones de los trastornos, ya que si la intoxicación ha sido provocada por el sujeto mismo, en forma voluntaria y deliberada, para darse valor y producir un resultado delictuoso nos encontramos ante una acción "liberae in causa" de las que ya hablamos, si la ingestión no es deliberada pero si imprudente, es posible que haya culpa por parte del sujeto.

Se refiere también el código al caso del sujeto que ingiere sustancias embriagantes, pero aquí hay que señalar que para que se de la inimputabilidad es necesaria una embriaguez absoluta en la que las facultades mentales y volitivas estén anuladas temporalmente, dada esta situación la actuación del sujeto podría equipararse a la de un loco, pero también en este caso como en el anterior es necesario examinar las causas de la embriaguez, porque solo será inimputable la persona que se haya embriagado accidental e involuntariamente, por un caso fortuito, pues si la embriaguez es requerida y prevista o negligente, subsiste la responsabilidad del sujeto.

La Escuela Positiva con Ferri (45) opina que el delincuente ebrio tiene una mayor peligrosidad social y que debería agravarse la pena en este caso, que los jueces deberían considerar la ebriedad como índice de mayor temibilidad del delincuente, en éste mismo caso consideraríamos a los adictos a las drogas.

b) Inconciencia involuntaria por toxicoinfecciones.

Las toxicoinfecciones son las que sobrevienen al padecimiento de alguna enfermedad infecciosa o microbiana y producen trastornos mentales como por ejemplo la rabia, el tifus, la tifoidea.

Se considera que estos casos el sujeto enfermo puede llegar a tener una inconciencia de sus actos. Son estas situaciones muy delicadas por lo que debe estudiarse cada caso en particular y el juez para dar su fallo debe acudir a especialistas o peritos en la materia.

c) El tercer caso que nos presenta la ley es la inconciencia involuntaria por trastornos mentales de carácter patológico. Se considera que en esta hipótesis la ley se refiere a una perturbación pasajera de las facultades mentales ya que como señalamos anteriormente en el artículo 68, la ley se refiere a los que tienen trastornos mentales permanentes.

B) Miedo Grave.

El miedo grave es causa de inimputabilidad. "El miedo grave o el temor fundado e irresistible de un mal inminente y grave en la persona del contraventor".

Este párrafo menciona dos situaciones. una de miedo grave y otra de temor fundado.

El miedo grave se produce dentro del sujeto aunque no haya ninguna causa que lo origine. El temor tiene como fundamento una causa externa; estos casos como los anteriores requieren la presencia de especialistas que determinen que tanto el miedo grave pudo ocasionar un trastorno mental transitorio que anule la posibilidad de discernir. El miedo grave es pánico o terror que hace perder al sujeto la capacidad de querer y de entender.

5.3. INIMPUTABILIDAD EN EL DELITO DE ENCUBRIMIENTO EN MATERIA FISCAL.

Atendiendo al estudio planteado en el punto anterior encontramos que el inciso correspondiente a los Estados de inconciencia transitorios no serían aplicables a nuestro delito objeto de estudio ya que se requiere de una conducta conciente para realizar el ilícito.

Por lo que se refiere al miedo grave esta se puede dar de diferentes formas ya sea coacción o intimidación para que el sujeto, en este caso, pasivo, pueda realizar el ilícito.

6. CULPABILIDAD.

6.1. INTRODUCCION.

La culpabilidad tiene un carácter subjetivo, y presupone la imputabilidad y la responsabilidad. El sujeto antes de ser culpable tiene que ser imputable y responsable.

Algunos tratadistas señalan que el concepto de culpabilidad viene desde el Derecho Romano, en el que se conoció el concepto de dolo, al que denominaron: Dolus Malus, Consilio, Animus y Propositum. Dolus Malus, quería decir, tener conciencia del hecho criminal que se comete; Consilio, cometer un delito con premeditación; Propositum, a propósito y; Animus intención. Para castigar un delito público era necesario que hubiera dolo en cualquiera de sus formas; para castigar un delito privado era suficiente la culpa.

Otros autores sin embargo han dicho que la culpa se descubrió por los tratadistas italianos de la edad media, quienes incluso la distinguieron del caso fortuito. (46)

Para fundamentar la naturaleza jurídica de la culpabilidad se han producido entre otras dos importantes teorías.

a) Teoría Psicológica de la culpabilidad.

Los defensores de esta corriente dicen que la culpabilidad es un hecho psicológico, su esencia está en la relación que existe entre el hecho concreto objetivo antijurídico y su autor. La antijuridicidad es el aspecto objetivo que representa la valoración jurídica de ese hecho.

Para estudiar este elemento del delito, se requiere un estudio del psiquismo del sujeto, que nos conduce al conocimiento de la postura que adopta frente al mismo. La culpabilidad es la posición subjetiva del agente frente al hecho realizado y dicha posición supone una valoración normativa.

Los psicólogos dicen que la culpabilidad tiene dos elementos:

Uno volitivo que es el querer la conducta;

Otro intelectual, que es el saber que la conducta que va a realizarse es antijurídica.

Entre los partidarios de esta teoría tenemos a Soler, Antolisei, Villalobos, entre otros.

b) Teoría normativa.

Sostenida entre otros, por Reinhart Maurach, Mezger, Pavón, Vasconcelos, Goldschmidt y fundada por Frank.

Dicen estos autores que culpabilidad es el reproche hecho al autor sobre su conducta antijurídica, el ser de la culpabilidad lo hacen recaer en un juicio de reproche, el hecho antijurídico concreto es el punto de partida del reproche que se hace en contra de su autor.

"Una conducta es culpable, si a un sujeto capaz que ha actuado con dolo o con culpa se le puede exigir por orden jurídico una conducta distinta de la realizada" (47) el juicio de reproche implica la posibilidad de exigir a un sujeto imputable que se comporte de acuerdo a un deber.

Nuestro ordenamiento jurídico penal sigue la corriente psicologista de acuerdo con su artículo 8o. en los términos siguientes:

Los delitos pueden ser:

I.- Intencionales, y

II.- No intencionales o de imprudencia.

Se entiende por imprudencia toda imprevisión, negligencia, impericia, falta de reflexión o de cuidado que cause igual daño que un delito intencional.

Maurach dice que "culpabilidad es reprochabilidad". (48)

Jiménez de Asúa la entiende como "el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica".(49)

Castellanos Tena define la culpabilidad como "el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con su acto". (50)

Formas de Culpabilidad.

Las formas de culpabilidad son dos: el dolo y la culpa.

Se puede delinquir con intención delictuosa, que es el caso del dolo, o por el olvido de las precauciones indispensables exigidas por el estado, que es la culpa.

En el dolo el sujeto tiene conocimiento de que su conducta va contra la ley y a pesar de ello la lleva a cabo.

En la culpa se realiza la conducta con la esperanza de que no ocurrirá el resultado.

Sin intención o sin negligencia no hay delito.

Algunos tratadistas señalan como tercera forma de la culpabilidad, el delito preterintencional, que es el que se produce cuando el resultado delictivo sobrepasa la intención del sujeto; cuando la conducta de éste origina un resultado más grave que el querido, ejemplo; cuando queriendo golpear a alguien, el golpe es demasiado fuerte y produce la muerte. Hay dolo en cuanto a la conducta y culpa en cuanto al resultado producido.

DOLO

Binding señaló que dolo "no es solo conciencia de cometer un delito y voluntad de ejecutarlo sino impulso malvado a cometerlo" (51)

Las teorías que se han dado respecto a la naturaleza jurídica del dolo son:

a) Teoría de la voluntad.

Es de las primeras doctrinas que se han elaborado, sostenida por Carminani y Filiangeri y después seguida por Carrara.

Carmignani, definió el dolo como "el acto de intención más o menos perfecto dirigido a infringir la ley, manifestado en signos exteriores". (52). Esta definición fué muy criticada, pues se dijo que nadie delinque por el solo placer de infringir la ley.

Carrara dijo que el dolo es "la intención más o menos perfecta de ejecutar un acto que se sabe contrario a la ley" (53), mejorando así el concepto antes expresado, pues no se señala la intención de violar la ley como finalidad de la conducta, sino la intención de ejecutar un acto que infringe la ley.

b) Teoría de la representación.

En esta corriente el elemento básico del dolo descansa en el conocimiento y previsión del resultado. Frank Mayer señaló que "la conducta delictiva es dolosa, no solo cuando la representación de que el resultado sobrevendrá, ha determinado al autor a emprender la acción sino también cuando esa representación no le movió a cesar en su actividad voluntaria..." (54)

c) Teoría ecléctica de la representación y la voluntad en forma vinculada.

Maggiore, uno de los iniciadores de esta doctrina dijo "que el que obra dolosamente prevé y quiere el delito en la totalidad de sus elementos" (55)

El Dr. Eugenio Cuello Calón dice que no puede estructurarse la noción del dolo en estos dos conceptos, porque puede darse la voluntad sin representación o representación sin voluntad, añade que es necesario que el resultado sea voluntario e intencional y define el dolo como: "voluntad conciente dirigida a la ejecución de un hecho que la ley prevé como delito". (56)

Jiménez de Asúa señala que el dolo es la "producción de un resultado antijurídico con conciencia de que se quebranta el deber, con conocimiento de las circunstancias de hecho y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación humana y el cambio en el mundo exterior con voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que se quiere o ratifica". (57)

Castellanos Tena afirma que el dolo "consiste en el actuar conciente y voluntario dirigido a la producción de un resultado típico y antijurídico". (58)

Elementos de Dolo

1. Conocimiento o representación de los elementos objetivos que integran el delito y del hecho que se va a realizar.

2. Conocimiento del cambio que la acción o la omisión han de producir o pueden producir en el mundo exterior, es decir representación del resultado y voluntad de producirlo.

El dolo ha sido clasificado de diferentes maneras según los tratadistas, por lo cual nos limitaremos a definir las formas más comunes de dolo.

DOLO DIRECTO.- Se da cuando el sujeto ha previsto como seguro y ha querido el resultado de su acción u omisión o los resultados ligados a ellas de un modo necesario. Existe en este caso voluntad en la conducta y querer en el resultado.

DOLO EVENTUAL.- Se produce cuando el agente se representa un posible resultado delictuoso y a pesar de tal representación no renuncia a la ejecución del hecho aceptando sus

consecuencias. Hay voluntad en la conducta y representación de la posibilidad del resultado aunque este no se quiere directamente. Ejemplo: poner una bomba en un edificio, para cobrar un seguro, se espera que esté deshabitado, pero si no lo está se puede producir la muerte de alguna persona.

DOLO INDIRECTO.- Llamado también de consecuencia necesaria, en el cual el sujeto se propone un fin y sabe que al conseguirlo se producirán otros resultados que son contrarios a la ley, los cuales no eran su objetivo principal, pero que con seguridad se ocasionarán y no lo hacen retroceder con tal de lograr su objetivo. Ejemplo: Si se quiere matar a una persona que siempre va en el coche con su chofer y le pone una bomba en el mismo, seguramente matará a ambos pero eso no le importa al agente.

DOLO INDETERMINADO.- En este tipo de dolo se tiene la intención genérica de delinquir, existe la seguridad de causar un daño sin saber cuál será, el sujeto no se propone realizar un delito en especial. Ejemplo: El anarquista que arroja una bomba a una casa o un edificio.

Cuello Calón dice que según la intensidad; el dolo puede ser Premeditado, Simple y Afectivo. (59)

PREMEDITADO.- Es en el que persevera la mala voluntad y la frialdad de ánimo.

DOLO SIMPLE.- Es el que se da en condiciones normales.

DOLO AFECTIVO.- Es el dolo irreflexivo de los delitos pasionales, por ejemplo.

El mismo tratadista distingue además entre **DOLO INICIAL Y DOLO SUBSIGUIENTE**.

DOLO INICIAL.- Es el que existe antes de la consumación del delito siendo culpable el sujeto aún cuando antes de este momento cambie de propósito.

DOLO SUBSIGUIENTE.- Es el que habiendo comenzado el sujeto la ejecución de un hecho no delictuoso, le sobreviene la voluntad de realizar un hecho delictuoso. Ejemplo: el que recibe por error una cosa ajena y la retiene después sabiendo que no le pertenece.

En nuestro código penal el dolo se contempla en el artículo 8o. que divide los delitos en dolosa o culposamente.

El artículo 9o. establece la intención de dolo: "La intención delictuosa se presume salvo prueba en contrario. La presunción de que un delito es intencional no se destruirá, aunque el acusado pruebe alguna de las siguientes circunstancias:

I. Que no se propuso ofender a determinada persona si tuvo en general intención de causar daño.

II. Que no se propuso causar el daño que resultó, si éste fue consecuencia necesaria y notoria del hecho u omisión en que consistió el delito; o si el imputado previó o pudo prever esa consecuencia por ser efecto ordinario del hecho u omisión y estar al alcance del común de las gentes; o si se resolvió a violar la ley, fuere cual fuere el resultado;

III.- Que creía que la ley era injusta y moralmente lícito violarla;

IV.- Que creía que era legítimo el fin que se propuso;

V.- Que erró sobre la persona o cosa en que quiso cometer el delito; y

VI.- Que obró con el consentimiento del ofendido, exceptuando el caso de que habla el artículo 93".

CULPA.

Pavón Vasconcelos dice que la culpa es "el resultado típico antijurídico, no querido ni aceptado, previsto o previsible, derivado de una acción u omisión voluntarias, y evitable". (60)

Castellanos Tena afirma que "la culpa es el olvido mínimo de la disciplina social impuesto por la vida gregaria", también señala que "existe culpa cuando se realiza la conducta sin encaminar la voluntad a la producción de un resultado típico, pero éste surge a pesar de observar las precauciones legalmente exigidas". (61)

"Existe culpa cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso, previsible y penado por la ley" Según Eugenio Cuello Calón. (62)

"Actúa culposamente quien infringe un deber de cuidado que personalmente le incumbe y cuyo resultado puede preveer", nos dice Edmundo Mezger. (63)

Teorías acerca de la naturaleza de la culpa.

En el derecho Romano la culpa se dividió por su intensidad en: **LATA, LEVIS, LEVISIMA.**

CULPA LATA.- Cuando el acontecimiento dañoso se hubiera podido prever por todos los hombres.

CULPA LEVIS.- Cuando solo los hombres diligentes hubieran podido preverla.

CULPA LEVISSIMA.- En el caso de que el resultado hubiera podido preverse solo por medio de una diligencia y cuidados especiales fuera de lo común.

Esta última división fué acogida por los tratadistas alemanes que la llamaron, **CULPA CONSCIENTE E INCONSCIENTE.**

CULPA CONSCIENTE.- Se da si el sujeto presenta como posible el resultado típico de su conducta, pero éste último no se quiere y no se toma en cuenta, confiando que no sucederá.

CULPA INCONSCIENTE.- Es en la que el agente no representa las posibles consecuencias de su conducta, por falta de cuidado, teniendo la obligación de prever el resultado por ser éste de naturaleza previsible y evitable.

Entre la culpa consciente y el dolo eventual hay una diferencia muy leve que es necesario señalar; En los dos casos hay voluntad en la conducta que los causa y representación del resultado, pero en el caso del dolo se acepta el resultado delictuoso, en la culpa se confía que éste no se producirá, no se quiere el resultado no se acepta.

Muchas teorías se han elaborado para determinar la naturaleza jurídica de la culpa entre ellas señalaremos:

a) Doctrina de la previsibilidad.

Esta doctrina fue seguida por Carrara quien dijo que la esencia de la culpa "es la previsibilidad del resultado no querido" y define la culpa como "la voluntaria omisión de diligencia en calcular las consecuencias posibles y previsibles del propio hecho". (64)

b) Teoría de la previsibilidad y evitabilidad.

Nació esta corriente de la anterior y fué complementada por Brusa y Von Liszt.

El primero dice que la culpa es "la omisión voluntaria de la diligencia necesaria para preveer y prevenir un evento penalmente antijurídico, posible, previsible y prevenible".

El fundamento de esta doctrina es que el sujeto hubiera podido y hubiera debido preveer el resultado. De esta manera no tiene lugar un juicio de reproche cuando el resultado siendo previsible resulta inevitable. (65)

c) Teoría de la imprudencia o negligencia.

Sostenida por J. J. Haus quien dice que la culpa es consecuencia de la negligencia, ocasionada por la ausencia de voluntad de evitar el resultado dañoso.

Villalobos, otro de los seguidores de esta teoría nos dice que una persona tiene culpa "cuando obra de tal manera que, por su negligencia, ocasionada por su imprudencia, su falta de atención, de reflexión, de precauciones o de cuidados necesarios se produce una situación antijurídica típica no querida directamente, no consentida por su voluntad, pero que el agente previó o pudo prever y cuya realización era evitable por él mismo." (66)

A pesar de la existencia de tan diferentes ideas al respecto, en todos los casos la naturaleza de la culpa está en obrar negligentemente, irreflexivamente, sin cuidado.

El fundamento en que se apoya el castigo que se impone a los delitos culposos es, que toda persona que vive en sociedad tiene la obligación de someterse a las exigencias que ella misma impone en sus normas; además el deber de obrar con todas las cautelas y precauciones necesarias para conservar el orden jurídico e impedir su alteración, es por eso que se sancionan dichos delitos.

En nuestro ordenamiento legal los delitos culposos son los llamados no intencionales o de imprudencia, mencionados en el artículo 8o. Definiendo la imprudencia como toda imprevisión, negligencia, impericia, falta de reflexión o de cuidado, quienes sostienen la existencia de la preterintencionalidad la fundamentan en la fracción II del artículo 9o.

Elementos de la culpa.

1.- Conducta humana voluntaria pero no intencional.

2.- Que ésta se realice sin el cuidado o las precauciones necesarias para evitar resultados delictivos.

3.- Relación de causalidad entre la conducta y el resultado no querido.

4.- El resultado de la conducta debe ser previsible para el agente.

5.- El resultado debe ser una conducta o hecho que integren una figura típica.

6.2. INCULPABILIDAD.

Se da la inculpabilidad "cuando el sujeto es absuelto en el juicio de reproche al decir de Jiménez Azúa". (67)

Hay inculpabilidad, cuando no se presentan alguno de los elementos esenciales de la culpabilidad; el conocimiento o la voluntad.

La inculpabilidad supone una conducta típica y antijurídica en un sujeto imputable. Las causas que excluyen la culpabilidad de un sujeto son especiales situaciones que concurren a la ejecución del hecho realizado por un sujeto imputable eliminando su culpabilidad.

Las causas que dan origen a la inculpabilidad son: 1) error de hecho esencial e invencible y 2) No exigibilidad de otra conducta.

Ignorancia o error.

Son estos casos de situaciones psíquicas del sujeto. El error es el conocimiento falso de la verdad, es una idea falsa respecto a una cosa o a una situación, se conoce pero este conocimiento es equivocado.

La ignorancia en cambio es falta de conocimiento. En el campo del derecho se usan ambos términos indistintamente.

El error puede ser: de hecho y de derecho.

ERROR DE DERECHO.

Desde el derecho romano y durante largo tiempo, los autores estuvieron generalmente de acuerdo que el error de derecho no excluye la punibilidad del hecho, basados en la suposición de que todo el mundo conoce las leyes, pero en realidad tal afirmación no es muy válida porque se dijo; "ignorantia legis non excusa", porque en la vida diaria casi nadie conoce las leyes. Se consideró entonces que el fundamento de esta máxima es que si el común de la gente pudiera excusarse en el desconocimiento del derecho, para cometer infracciones al mismo, surgirían serias dificultades para el sostenimiento del orden jurídico.

Carrara afirma que "los principios sociales exigen que se presuma en el ciudadano el conocimiento de la ley penal, porque las leyes y en especial las penales, castigan actos que son intrínsecamente inmorales, cuya criminalidad es evidente para todos". (68)

En definitiva podemos considerar que el error de derecho, no tiene como consecuencia la inculpabilidad, porque un concepto erróneo sobre el significado de la ley no justifica ni autoriza su violación.

El derecho positivo mexicano no reconoce el error de derecho.

ERROR DE HECHO.

Los tratadistas en forma unánime admiten que el error de hecho excluye la intención criminal; desde roma existió la máxima; "Ignorantia vel error facti exuat", pero si tal ignorancia o error fueren imputables o descuido o negligencia del sujeto, se es culpable, aunque no hay dolo en la intención e igualmente si la ignorancia o el error no recaen sobre un elemento esencial del delito.

De esto se desprende de que hay dos clases de error de hecho: esencial y accidental.

El error de hecho accidental es el que recae sobre circunstancias no esenciales del delito, puede presentar tres aspectos: Aberratio, ictus, Aberratio in persona y Aberratio delicti.

Aberratio Ictus,- es el error o desviación en el golpe; el resultado que se produjo no es el querido por el delincuente pero es equivalente. Ejemplo: Si queriendo matar a A. por mala puntería mato a B.

Aberratio in persona.- Es el causado por una confusión en las personas objeto del delito. Ejemplo: Si queriendo matar a A me confundo y mato a B.

Aberratio delicti.- Error en el delito, es cuando se ocasiona un delito diferente del deseado.

Estos tres errores no dan origen a ninguna causa de inculpabilidad, no benefician en nada al delincuente.

El dolo de las personas que cometen delitos en estas condiciones se presume en la ley.

1) Error de Hecho esencial e invencible.

Este tipo de error da origen a la inculpabilidad del sujeto cuando es invencible, es el que recae sobre los elementos constitutivos del delito.

En el error esencial el sujeto actúa antijurídicamente, creyendo actuar conforme a la ley.

La doctrina alemana actual divide este error en dos clases: de tipo y de prohibición.

Es error de tipo cuando recae sobre un elemento o requisito constitutivo del tipo penal.

En el error de prohibición, se sabe que se actúa en contra de la ley pero se cree que se está protegido por un justificante.

Este es el caso de las eximientes putativas, que son situaciones en las cuales el sujeto por error esencial, de hecho insuperable, cree con fundamento, al realizar un hecho típico del derecho penal, hallarse amparado por un justificante.

Aberratio delicti.- Error en el delito, es cuando se ocasiona un delito diferente del deseado.

Estos tres errores no dan origen a ninguna causa de inculpabilidad, no benefician en nada al delincuente.

El dolo de las personas que cometen delitos en estas condiciones se presume en la ley.

1) Error de Hecho esencial e invencible.

Este tipo de error da origen a la inculpabilidad del sujeto cuando es invencible, es el que recae sobre los elementos constitutivos del delito.

En el error esencial el sujeto actúa antijurídicamente, creyendo actuar conforme a la ley.

La doctrina alemana actual divide este error en dos clases: de tipo y de prohibición.

Es error de tipo cuando recae sobre un elemento o requisito constitutivo del tipo penal.

En el error de prohibición, se sabe que se actúa en contra de la ley pero se cree que se está protegido por un justificante.

Este es el caso de las eximientes putativas, que son situaciones en las cuales el sujeto por error esencial, de hecho insuperable, cree con fundamento, al realizar un hecho típico del derecho penal, hallarse amparado por un justificante.

Se han considerado eximientes putativas:

La legitima defensa putativa.

Estado de necesidad putativo.

Ejercicio de un derecho y cumplimiento de un deber putativo.

En todos los casos para que estas situaciones puedan considerarse como eximientes, deben estar basadas en un error de hecho invencible y esencial.

2) No exigibilidad de Otra Conducta.

En la doctrina hay diferencias de opinión respecto a considerar esta cuestión como excluyente de culpabilidad, pero el código penal nos presenta casos evidentes de no exigibilidad de otra conducta.

La doctrina alemana define la no exigibilidad de otra conducta diciendo que es una actividad que no puede considerarse culpable, porque al sujeto dadas las circunstancias de su situación no puede exigirse una conducta distinta a la observada.

Estos casos son:

a) La coacción o violencia moral, vis compulsiva, que la ley llama "temor fundado".

b) El encubrimiento de parientes o allegados.

c) El estado de necesidad cuando el bien salvado es de igual valor que el lesionado.

a) Vis compulsiva o violencia moral, (artículo 15 fracción VI) llamada también coacción, significa "la constricción que un mal grave inminente ejerce sobre el espíritu humano violentando sus determinaciones". (69)

La voluntad de estos casos no ha sido libre y en consecuencia el acto típico que realiza el agente no se considera culpable.

b) Encubrimiento de parientes allegados.

c) Estado de necesidad, cuando ante la amenaza de un peligro el bien defendido es de igual valía que el sacrificado.

Caso Fortuito.

Es todo acontecimiento involuntario e imprevisible que dependiendo de la acción del hombre se halla fuera de los límites de la prevención humana. No cabe disculpar algo que desde su nacimiento no es culpable. Es como dice Castellanos Tena, cuestión de "Metaculpabilidad".

El sujeto ha puesto en este caso todo el cuidado que un hombre diligente acostumbra emplear en el ejercicio de su actividad, para que no se produzca una lesión de derechos de otros individuos, a pesar de lo cual el acontecimiento se ha producido (fracción X del artículo 15).

6.3. CULPABILIDAD E INCULPABILIDAD EN EL DELITO DE ENCUBRIMIENTO EN MATERIA FISCAL.

Según las consideraciones planteadas en los puntos anteriores de este estudio analicé que la inculpabilidad opera cuando no se encuentran los elementos esenciales de la culpabilidad que son el conocimiento de voluntad, o cuando falta alguno de los otros elementos del delito.

En resumen las causas que eliminan el conocimiento y la voluntad son:

- a). El Error.

- b). La no exigibilidad de otra conducta.

a). El Error.- Según los comentarios anteriores este es un falso conocimiento de la verdad, un conocimiento incorrecto; se conoce, pero se conoce equivocadamente.

El error puede ser de hecho o de Derecho. El error de Derecho no exime la responsabilidad, puesto que la ignorancia de la ley no justifica ni autoriza su violación.

En el error de hecho esencial el sujeto actúa antijurídicamente creyendo actuar jurídicamente, o sea que hay desconocimiento de la antijuridicidad de su conducta.

Para que el error de hecho esencial pueda operar como eximente de responsabilidad debe de ser invencible, porque de lo contrario dejará subsistente la culpa.

Respecto al Artículo 96 del Código Fiscal de la Federación no puede operar esta excluyente, en vista de que es imposible que una persona actúe de la forma descrita por el Artículo citado, y suponga que su conducta no es antijurídica.

b). Por lo que se refiere a la no exigibilidad de otra conducta, esta frase da a entender que la realización de un hecho penalmente tipificado, obedece a una situación especialísima, apremiante, que hace excusable ese comportamiento.

Se llama no exigibilidad de otra conducta, porque el estado no puede exigir un obrar diverso que podría considerarse como heroico.

Algunas de las formas específicas de la no exigibilidad de otra conducta son:

- 1.- El temor fundado.
- 2.- Encubrimiento de parientes y allegados.

1.- El temor fundado.- El temor fundado obedece a una causa externa, que va de dentro hacia afuera. Es una causa de inculpabilidad por coacción sobre la voluntad, siempre y cuando no la anule en el sujeto, sino le conserve las facultades de juicio y decisión, de tal manera que puede determinarse en presencia de una serie de amenazas.

Considero que esta excluyente de responsabilidad pudiera presentarse en el caso del artículo 96 del Código Fiscal, si la voluntad del sujeto pasivo es coaccionada, por ejemplo la coacción ejercida sobre un Contador Público o Notario.

2.- Encubrimiento de parientes y allegados.- Esta excluyente se encontraba regulada en la fracción IX del artículo 15 del Código Penal anterior a 1994, por lo que dicha excluyente era considerada como excluyente de responsabilidad penal.

Pero las reformas a dicho artículo lo remitieron al Artículo 400 del Código Penal Vigente y por consiguiente si sería una excluyente de responsabilidad en materia penal.

7. PUNIBILIDAD.

7.1. INTRODUCCION.

Muchos autores, entre otros Bettioli, Frank, Von Liszt, Cuello Calón y Jiménez de Azúa, afirman que la punibilidad es el elemento de mayor trascendencia entre los que integran el delito, llegando a definir el delito como una acción punible, afirman que para que un hecho o acto sea delictuoso es necesario que una ley le imponga una pena. Jiménez de Azúa afirma que "La punibilidad es el carácter específico del crimen pues solo es delito el hecho humano que al describirse en la ley recibe una pena" (70), las normas penales, según estos tratadistas se integran por un precepto y una sanción.

Kelsen señaló que era inexistente una obligación jurídica de conducirse en determinada forma si no hay una norma que estatuya un acto coactivo para sancionar la conducta contraria, "si la coacción no fuera un elemento esencial del derecho sería necesario distinguir dos clases de obligaciones jurídicas: aquéllas cuya violación es sancionada con un acto coactivo y las que carecen de este carácter. Pero ambas serían verdaderas obligaciones jurídicas y en el caso de que su violación no fuera sancionada por un acto coactivo no habría ninguna diferencia entre la conducta del individuo que ejecuta su obligación y el que la viola". "Una ciencia del derecho

que formulara la norma fundamental sin introducir en ella la noción del acto coactivo fallaría, pues, en su tarea primordial..." (71)

Pavón Vasconcelos (72) señala que las disposiciones jurídicas integrantes del derecho penal se constituyen con dos clases de normas, unas describen conductas o hechos que tienen como consecuencia la conminación de una sanción penal que es la pena; otras establecen prevenciones generales tendientes a la aplicación o inaplicación de las penas. El actuar o el abstenerse constituyen un deber jurídico cuando llevan la amenaza de una pena, si no, esa norma que señala el deber pierde su validez y se convierte en algo declarativo. La pena es el castigo legalmente impuesto por el estado al culpable de una infracción penal con el fin de conservar el orden jurídico, es la concretización de la punibilidad y decir que la pena es la consecuencia de un delito es correcto, pero la pena no es el elemento esencial del delito que es la punibilidad; que significa una amenaza de pena en abstracto, pena que se atribuye a quien comete una infracción a la ley.

Soler, Castellanos Tena y Villalobos entre otros, se pronuncian en contra de esta posición; Soler afirma que "el delito es una acción típicamente antijurídica, culpable y adecuada a una figura legal conforme a las condiciones objetivas de ésta" (73) y señala que la punibilidad no es sino consecuencia del delito.

Carrancá y Trujillo le resta el carácter esencial del delito a la punibilidad al señalar que las excusas absolutoria dejan subsistir el carácter delictivo del acto y excluyen la pena. (74)

Villalobos señala que la pena es una reacción de la sociedad, el medio de que ésta se vale para tratar de reprimir el delito, es algo externo al mismo y dados los sistemas que actualmente imperan es la consecuencia ordinaria del delito, señalando a continuación "por esto acostumbrados a los conceptos arraigados de la justicia retributiva es lógico decir que el delito

es punible; pero ni esto significa que la punibilidad forme parte del delito, como no es parte de la enfermedad el uso de determinada medicina, ni el delito dejaría de serlo si se cambiaran los medios de defensa de la sociedad. Un acto es punible por que es delito, pero no es delito por ser punible, en cambio si es rigurosamente cierto que el acto es delito por su antijuridicidad típica o por ejecutarse culpablemente (75). Una acción o una abstención humana son penas cuando se les califica de delictuosas, pero no adquieren éste carácter porque se les sancione penalmente.

A estas argumentaciones añaden los defensores de esta posición que en el caso de las excusas absolutorias se sanciona a los coautores en virtud de su participación en la comisión de un delito, confirmándose con esto que puede existir el delito sin la punibilidad, al amparado por la excusa no se le aplica la pena, pero sí a quienes intervienen en alguna forma en la realización del acto y esto es así necesariamente, porque cooperan en el delito de lo contrario no sería posible sancionarlos.

Porte Petit, por su parte adopta una nueva posición con posterioridad, diciendo: "que no se puede negar a la penalidad el rango de carácter del delito con base a la pretendida naturaleza de las excusas absolutorias. Se dice que la conducta ejecutada por el beneficiario de una excusa de esa clase es típica, antijurídica y culpable y por tanto constitutiva de un delito y no es penada por consideraciones especiales. Sin embargo, cualquiera, que sea la naturaleza de la excusa absoluta, obviamente, respecto a nuestra legislación, imposibilita la aplicación de una pena, no es punible, no encaja en la definición de delito contenida en el artículo 7o. del código penal". (76)

Pavón Vasconcelos dice que "punibilidad es la amenaza de pena que el estado asocia a la violación de los deberes consignados en las normas jurídicas dictadas para garantizar la permanencia del orden social". (77)

Castellanos Tena afirma que la palabra punibilidad se usa en dos acepciones: una para señalar la imposición concreta de una pena a quien ha sido declarado culpable de la comisión de un delito y otra consiste en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta. (78)

Con respecto a la definición de la ley en su artículo 7o. muchos autores consideran que no es necesaria su inclusión en el código penal pero en virtud de ella, se llega a la conclusión de que la pena es elemento esencial del delito.

7.2. EXCUSAS ABSOLUTORIAS.

Son el aspecto negativo de la punibilidad, producen la ausencia de punibilidad; y al presentarse impiden la aplicación de la pena.

Es este el caso en que el estado no castiga una conducta por razones de justicia o equidad, cuando hay una excusa absolutoria los elementos esenciales del delito se han producido, sólo que no se dá la punición.

Jiménez de Azúa, señala que "son causas de impunidad o excusas absolutorias las que hacen que a un acto típico, antijurídico imputable a un autor y culpable, no se asocie pena alguna por razones de utilidad pública". (79)

7.3. PUNIBILIDAD EN EL DELITO DE ENCUBRIMIENTO EN MATERIA FISCAL.

El Artículo 96 del Código Fiscal, señala la penalidad correspondiente al delito objeto de nuestro estudio en la siguiente forma. "El encubrimiento a que se refiere esta artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años.

Excusas Absolutorias.- No hay en nuestro delito objeto de estudio.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- 1). vid CARRANCA Y TRUJILLO, RAUL "CODIGO PENAL ANOTADO".Ed. Porrúa.
México, 1976.

DAUMAS FRANCOIS "DICCIONARIO DE DERECHO PENAL" Ed. Veracoha.
Buenos Aires, 1969.

"ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA" Ed. Bibliográfica Argentina. Buenos Aires,
1967.

"VOZ EXPLOTAR - ENCICLOPEDIA SALVAT". Salvat. Ed.1977.

- 2) LEON PORTILLA, MIGUEL "POEMAS ANONIMOS EN LENGUA NAHUATL".

ESQUIVEL OBREGON, TORIBIO "APUNTES PARA LA HISTORIA DEL
DERECHO EN MEXICO". Ed. Polis, 1937.

- 3) MACEDO, MIGUEL S. "APUNTES PARA LA HISTORIA DEL DERECHO
PENAL MEXICANO". Ed. Cultural. México, 1931.

- 4) MOLINA, ALONSO DE "VOCABULARIO EN LENGUA CASTELLANOS Y
MEXICANA". México, 1571.

- 5) MOMMSEN, TEODOR. DERECHO PENAL ROMANO" Madrid sin fecha.

- 6) MORENO, ANTONIO B. "DER. PENAL MEXICANO". Ed. Porrúa. México, 1969.
- 7) MORLEY E. SILVANUS G. "LA CIVILIZACION MAYA". Fondo de Cultura Económica. México, 1974.
- 8) OROZCO Y BERRA, MIGUEL "HISTORIA ANTIGUA Y DE LAS CULTURAS ABORIGNES EN MEXICO". Ed. Fuente Cultural México, 1980.
- 9) QUEZADA, NOEMI. "AMOR Y MAGIA AMOROSA ENTRE LOS AZTECAS". Instituto de Investigaciones Antropológicas, UNAM. México, 1975.
- 10) Cuello Calón.- Op. cit.- Pág. 253.
- 11) Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág. 125.
- 12) Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 175.
- 13) Cfr. Cuello Calón.- Op. cit.- Pág. 293.
- 14) Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 176.
- 15) Cfr. Porte Petit.- Op. cit.- Pág. 293 y siguientes.
- 16) Crf. Jiménez Huerta.- Op. cit.- Pág. 107.
- 17) Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág.
- 18) Cfr. Cuello Calón.- Op. cit.- Pág. 293.
- 19) Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 190.
- 20) Porte Petit.- Op. cit.- Pág. 248.
- 21) Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 246.
- 22) Jiménez Huerta.- Op. cit.- Pág. 33.
- 23) Porte Petit.- Op. cit.- Pág. 423.
- 24) Jiménez Huerta.- Op. cit.- Pág. 119.

- 25) Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág. 156.
- 26) Cfr. Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 253 a 258.
- 27) Cfr. Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 258.
- 28) Porte Petit.- Op. cit.- Pág. 425.
- 29) Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 258.
- 30) Porte Petit.- Op. cit.- Pág. 440.
- 31) Cuello Calón.- Op. cit.- Pág. 309.
- 32) Jiménez Huerta.- Op. cit.- Pág. 208.
- 33) Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág. 175.
- 34) Cfr. Carrancá y Trujillo Raúl.- Op. cit.- Pág. 16.
- 35) Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág. 176.
- 36) Cuello Calón.- Op. cit.- Pág. 317.
- 37) Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág. 181.
- 38) Cfr. Carrancá y Trujillo Raúl.- Op. cit.- Pág. 73.
- 39) Cuello Calón.- Op. cit.- Pág. 334.
- 40) Cuello Calón.- Op. cit.- Pág. 343.
- 41) Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág. 181.
- 42) Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág. 181.
- 43) Cuello Calón.- Op. cit.- Pág. 203
- 44) Cuello Calón.- Op. cit.- Pág. 359.
- 45) Cfr Cuello Calón.- Op. cit.- Pág. 441 y siguientes
- 46) Cfr Cuello Calón.- Op. cit.- Págs. 360 y 362.
- 47) Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág. 224.
- 48) Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 347.
- 49) Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág. 221.
- 50) Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág. 222.
- 51) Cuello Calón.- Op. cit.- Pág. 371.

- 52) Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 366.
- 53) Cuello Calón.- Op. cit.- Pág. 371.
- 54) Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 368.
- 55) Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 369.
- 56) Cuello Calón.- Op. cit.- Pág. 371.
- 57 y 58) Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág. 228.
- 59) Cfr. Cuello Calón.- Op. cit.- Pág. 376.
- 60) Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 387.
- 61) Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág. 234.
- 62) Cuello Calón.- Op. cit.- Pág. 393.
- 63 y 64) Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág. 233.
- 65) Cfr. Pavón y Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 375.
- 66) Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 376.
- 67) Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág. 239.
- 68) Cuello Calón.- Op. cit.- Pág. 388.
- 69) Cuello Calón.- Op. cit.- Pág. 463.
- 70) Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 412.
- 71) Cfr. Kelsen Hans.- Op. cit.- Págs. 80 a 86.
- 72) Cfr Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 415 y 416.
- 73) Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 412.
- 74) Cfr. Carrancá y Trujillo Raúl.- Op. cit.- Pág. 125.
- 75) Cfr. Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág. 255.
- 76) Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág. 254.
- 77) Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 411.
- 78) Cfr Castellanos Tena.- Op. cit.- Pág. 253.
- 79) Pavón Vasconcelos.- Op. cit.- Pág. 417.

CAPITULO 4

CLASES DE RESPONSABILIDAD JURIDICA

Para Margarita Lomeli Cerezo, responsabilidad "es la situación en que se encuentra aquél que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que causa un daño". (1) Es decir, que la persona que realizó un hecho ilícito debe sufrir las consecuencias de su acción.

En el caso tratado en esta investigación, si se llegara a cometer el delito de encubrimiento, se debe responder por ese hecho y sufrir las consecuencias que ello implica, en vista de haber realizado un acto contrario al derecho.

Jurídicamente existen diversos tipos de responsabilidad; para efectos de esta investigación analizare sólo tres de ellos por ser los más comunes:

- 1.- Responsabilidad civil.
- 2.- Responsabilidad administrativa.
- 3.- Responsabilidad penal.

4.1. RESPONSABILIDAD CIVIL

"La responsabilidad civil consiste en la obligación que tiene una persona de indemnizar a otra los daños y perjuicios que le han causado". (2)

Por lo tanto, la responsabilidad civil surge cuando se ha causado un daño. Este tipo de responsabilidad se caracteriza porque se tiene que reparar el daño causado; esto es, que se tiene que restablecer la situación que se tenía antes de que se causara el daño.

La responsabilidad civil se caracteriza por lo siguiente:

- 1.- No hay sanción represiva, solo reparación del daño.
- 2.- Para que exista responsabilidad no se requiere dolo o culpa.
- 3.- El daño es resentido directamente por el individuo e indirectamente por la sociedad ya que la persona pertenece a ella.
- 4.- La responsabilidad civil puede no ser solo personal, sino recaer en terceros como descendientes tutores, etc.

4.2 RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA

"La inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia la Administración Pública, constituye un acto ilícito de Derecho Administrativo y es causa de la responsabilidad del transgresor hacia el ente titular del interés tutelado por la norma y en virtud del cual impone el deber". (3)

Esta responsabilidad surge al violarse una norma de Derecho Administrativo, en este caso, si se ocasiono un daño, se tiene la obligación de repararlo, además, acarrea la aplicación de una pena.

Las características de la responsabilidad administrativa son las siguientes:

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

4.3. RESPONSABILIDAD PENAL

La responsabilidad penal es "la situación en que se encuentra la persona que, de acuerdo con la ley y la declaración judicial respectiva debe sufrir las consecuencias de un hecho ilícito, el delito, que le es imputable en concreto, por dolo o culpa de su parte". (4)

La consecuencia de realizar una conducta delictuosa es la pena, que esta establecida en las normas de derecho penal.

Las características de la responsabilidad penal son:

- 1.- El delincuente debe sufrir una pena, que es la principal consecuencia del delito.
- 2.- Existe responsabilidad cuando se ha violado la norma y existe dolo o culpa del delincuente.

3.- El daño que el derecho toma en cuenta como principal, es el causado a la sociedad, por el ataque a bienes jurídicos que se estiman fundamentales para la convivencia social, y se considera en segundo termino el daño sufrido por la víctima.

4.- La responsabilidad sera solo personal.

Como se puede observar, existen ciertas diferencias entre un tipo de responsabilidad y otro. De estos tipos de responsabilidad, la que corresponde al delito de encubrimiento, es la penal, por las características que presenta; ya que, aunque el Código Fiscal es una ley tributaria, los delitos tipificados en el se diferencia de las demás infracciones, por la pena a que se hacen acreedores los que violen dichas normas, ademas existe diferencia en las autoridades que pueden imponer dichas sanciones.

En el caso de las infracciones administrativas, las sanciones serán aplicadas por las autoridades de dicha índole; mientras que en el caso de delitos, serán las autoridades judiciales las encargadas de imponer la sanción mediante un procedimiento previamente establecido.

La responsabilidad penal, coma ya mencione, reúne ciertas características que la hacen diferente de los otros tipos de responsabilidad. Una de ellas es el daño causado a la sociedad, en el caso en estudio, se considera que la sociedad recibe el daño puesto que, al no descubrirse al defraudador fiscal este no podra ser obligado a cumplir con sus obligaciones fiscales, por lo que el patrimonio del Estado sufre menoscabo, que a su vez repercute en la sociedad, ya que el

Estado no podrá proporcionar los servicios que hubiera podido dar, si todos contribuyeran en la forma que les corresponde.

Otro aspecto es el que por lo general la responsabilidad es personal, aunque existen excepciones. En relación al encubrimiento, en especial si el encubridor fuera el Contador Público, sería solo él el responsable, y no podría transmitir esa responsabilidad a otra persona que no tenga nada que ver en relación a este delito.

Los otros dos aspectos (la sanción o pena y el dolo o culpa) ameritan una explicación más amplia, la cual haré en los puntos siguientes.

4.4. SANCION

"La sanción puede ser definida como la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado". (5)

Las sanciones puede clasificarse de diversas formas. García Maynez (6) en su obra Introducción al Estudio del Derecho, muestra un cuadro sinóptico donde presenta claramente su clasificación de las sanciones. Este cuadro es el siguiente:

CUMPLIMIENTO FORZOSO

COINCIDENCIA (Fin: Obtener coactivamente a observancia de la norma infringida)

Relaciones existentes-
en el deber jurídico
primario y el con-
tenido de la sanción

I.- INDEMNIZACION

(Fin: Obtener del sancionado una prestación económicamente equivalente al deber jurídico primario)

NO COINCIDENCIA**II.- CASTIGO**

(Su finalidad inmediata es aflictiva. No persigue el cumplimiento del deber jurídico primario ni la obtención de prestaciones equivalentes).

Para este autor pueden presentarse dos hipótesis

1.- La coincidencia, es decir, cuando el contenido de la sanción coincide con la obligación que no se cumplió. Este es el caso del "Cumplimiento forzoso", ya que en vista de que no se cumplió con la obligación establecida en la norma, en forma voluntaria, se obliga a su observancia coactivamente.

2.- La no coincidencia.- Cuando no se puede obtener coactivamente la observancia de la norma, pero si se puede obligar al incumplido a realizar una prestación económicamente equivalente al que no se realizó. Esta es una INDEMNIZACION que por daños o perjuicios sufridos se realiza.

Reconoce García Maynez, "las sanciones no se agotan en los dos tipos, ya examinados, del cumplimiento forzoso y la indemnización. No siempre es posible exigir coactivamente el cumplimiento, ni encontrar un equivalente económico adecuado. Por otra parte, la violación tiene, en ocasiones, tanta gravedad, o amenaza a la sociedad de tal modo que la indemnización resulta insuficiente. En tales casos no se trata de corregir un daño, a caso irreparable, sino de imponer al violador una pena. De este modo encontramos, al lado del cumplimiento forzoso y la indemnización, la figura jurídica del castigo, tercera forma sancionadora". (7)

Este mismo autor, dice que además de las tres sanciones simples (las descritas anteriormente), existen las complejas o mixtas, que son una combinación de las simples.

Puede haber cuatro combinaciones que son:

- 1.- Cumplimiento + Indemnización
- 2.- Cumplimiento + Castigo
- 3.- Indemnización + Castigo
- 4.- Cumplimiento + Indemnización + Castigo.

Esto significa que no solo se puede presentar la sanción simple, sino también la combinación de ellas.

En la practica, dice Lomeli Cerezo, "Las sanciones se distinguen en civiles, penales y administrativas, según estén establecidas por normas pertenecientes al Derecho Civil, Penal o Administrativo". (8)

SANCIONES CIVILES.- Tienen por objetos restituir las cosas al estado que tenían antes de la violación de la norma, es decir, exigir la reparación del daño.

SANCIONES PENALES.- Implican para el infractor, una pérdida o disminución de sus bienes jurídicos, ya sea la libertad o una parte de su patrimonio. El fin de este tipo de sanciones es intimidatorio y aflictivo.

SANCIONES ADMINISTRATIVAS.- Tienen el mismo fin que las anteriores, en ocasiones implican el mismo tipo de sanción.

El hecho de que estos dos últimos tipos de sanciones sean similares, no implica que sean sinónimos. La diferencia fundamental radica en las autoridades que las aplican; en el primer caso serán judiciales, mientras que en el segundo, serán administrativas.

Por lo expuesto anteriormente, se puede determinar que tipo de sanción es la determinada en el artículo 96 del Código Fiscal.

En primer lugar, se puede decir que se trata de un castigo, es decir, es de tipo aflictivo, ya que no se puede exigir coactivamente el cumplimiento ni se encuentra un equivalente económico adecuado para repararlo.

En segundo lugar, se concluye que es una sanción penal, por consistir en privación de la libertad, y ser esta una sanción eminentemente de tipo penal.

Por ser una sanción penal, se puede confirmar que la responsabilidad incurra al violar el artículo 96 del Código Fiscal será también penal.

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

4.5. DOLO Y CULPA

Dolo.- Para que exista dolo, es necesario que la voluntad del autor del delito esté dirigida a realizar esa conducta, es decir, se actúa con una intención delictuosa.

El dolo consiste, dice Fernando Castellanos "en el actuar, conciente y voluntario, dirigido a la producción de un resultado típico y antijurídico". (9)

Culpa.- Existe culpa, cuando se obra sin la intención y sin la diligencia debida, causando un resultado, dañoso, previsible y penado por la ley.

En el caso de que no exista dolo o culpa, la persona no será culpable (no habrá culpabilidad), por lo que el delito no estará integrado.

En relación al artículo en estudio, las dos fracciones pueden admitir el dolo; no así la culpa, ya que la primera fracción contiene como un elemento esencial el que se actúa teniendo conciencia de que el objeto provenía de un delito o al menos presumir su ilegítima procedencia, por lo tanto el sujeto actuará con la intención de cometer el delito, esto es, con dolo.

Respecto a la segunda fracción, además de admitir el dolo, o sea que se actúa conscientemente, con el objeto de producir un resultado típico y antijurídico; se puede actuar con culpa, esto es, actuando sin la diligencia debida sin la intención de causar un daño o que se produzca un resultado penado por la ley.

Por lo tanto, la conducta realizada será siempre dolosa o culposa. Esto constituye otra característica de la responsabilidad penal.

El determinar si se actuó con dolo o culpa, servirá de base al juez para aplicar la pena: ya que como mencioné anteriormente, el artículo 96 señala un margen (de tres meses a seis años de prisión) por lo que el juzgador determinará la pena exacta que se deba aplicar.

En conclusión, la primera fracción del artículo en estudio, únicamente acepta la comisión del delito en forma dolosa; y por lo que hace a la segunda, pueden operar las dos formas que son el dolo y la culpa, ya que son las únicas que reconoce nuestra legislación, fundamentada en el artículo 8o. del Código Penal Vigente.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- 1.- **Lomeli Cerezo Margarita.** **Derecho Fiscal Represivo, 1a. Edición, Ed. Porrúa, México 1979, pág. 183.**
- 2.- **Borja Soriano, Manuel.** **Teoría General de las obligaciones, 10a. edición, Ed. Porrúa, 1985. pág. 389**
- 3.- **Zanobini, citado por Lomeli Cerezo, Op. Cit. pág 186.**
- 4.- **Lomeli Cerezo, Margarita.** **Op. Cit. pág. 185.**
- 5.- **García Maynez, Eduardo.** **Introducción al Estudio del Derecho, 35a. Edición, Ed. Porrúa, México 1984, pág 295.**
- 6.- **García maynez Eduardo.** **Idem pág. 302.**
- 7.- **Idem. pág. 302**
- 8.- **Lomeli Cerezo, Margarita.** **Op. Cit. pág. 19**
- 9.- **Castellanos Tena, Fernando.** **Lineamientos elementales de Derecho Penal, 29a. Edición, Ed. Porrúa, México, 1991. pág. 239.**

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La labor del Fisco no es la de perseguir y satanizar contribuyentes, sino la de recaudar ingresos necesarios al sostenimiento de las finanzas del Estado, por ello, y siendo además, los delitos fiscales de carácter patrimonial, si se encuentra reparado el daño a satisfacción del erario federal, no existe razón alguna para no desistirse de la querrela presentada y otorgar el mal llamado "perdón fiscal" en beneficio de ciudadanos encarcelados.

SEGUNDA.- Así mismo podemos sugerir que exista una mayor información y orientación oportuna ya que con estas medidas el fisco podría evitar de manera más tajante la cascada de delitos.

TERCERA.- Que exista una supervisión o revisión de declaraciones más minuciosa, más detallada, ya que como es sabido, si la Autoridad Fiscal dispusiera de mayor personal para estos efectos, el contribuyente estaría más obligado a cumplir y respetar las normas fiscales, respecto de la actividad que desempeñe de esa forma evitar la comisión del ilícito en cuestión que consigna la ley de la materia.

CUARTA.- Por lo que respecta a este delito debería tratárcele de manera más eficaz, pero no sancionándolo con una pena mayor, ni desaparecer la ya existente, ya que este delito es doloso ya que el sujeto activo de la conducta ayuda a alguien a sabiendas de que se le oculta, de que ha delinquido, de que trata de eludir las investigaciones de la autoridad o sustraerse a la acción de dicha autoridad, sino por el contrario, hacer spots de publicidad para evitar este delito de manera general.

QUINTA.- Sugiero que las verdaderas causas de la evasión Fiscal deben combatirse desde la niñez haciéndolo por medio de la educación, fomentando a través de la misma de forma general, el conocimiento de las obligaciones fiscales que todo ciudadano tiene para con su Nación, y la necesidad que tiene el gobierno de cobrar los impuestos respectivos, para obtener ingresos que le sirvan para proporcionar los servicios públicos necesarios para la sociedad.

SEXTA.- Por la actual situación económica por la que esta atravesando el país, el Fisco Federal, debería de ser más accesible en sus cobranzas, ya que al satanizar su persecución origina que haya más encubridores lo que podría traducirse en una excluyente de responsabilidad ya que las actuales circunstancias obligan al "Encubrimiento Familiar".

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA GENERAL

1. "AMOR Y MAGIA AMOROSA ENTRE LOS AZTECAS". Quezada Noemi. Instituto de Investigaciones Antropológicas, UNAM. México, 1975.
2. "APUNTES PARA LA HISTORIA DEL DERECHO EN MÉXICO". Esquivel Obregón Toribio. Ed. Polis, 1937.
3. "APUNTES PARA LA HISTORIA DEL DERECHO PENAL MEXICANO". Macedo Miguel S. Ed. Cultural. México, 1931.
4. "CODIGO PENAL ANOTADO". Carranca y Trujillo Raúl. Ed. Porrúa, México, 1991.
5. "COMPENDIO DE DERECHO PUBLICO". Bielsa Rafael. Tomo III, Buenos Aires, 1952, pág. 108
6. "DERECHO PENAL". Jiménez de Azúa. Ed. Revs, Madrid, 1929. pág. 208.
7. "DERECHO PENAL MEXICANO". Moreno Antonio B. Ed. Porrúa. México, 1969.
8. "DERECHO PENAL ROMANO". Mommsen Teodoro. Madrid sin fecha.
9. "DERECHO FISCAL REPRESIVO". Lomeli Cerezo Margarita. 1a. Edición Ed. Porrúa, México 1979, pág. 183.
10. "DICCIONARIO DE DERECHO PENAL". Daumas Francois. Ed. Veracoha. Buenos Aires, 1969.

11. "DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA". (Real Academia Española). 19 edición, Ed. Esparza Calpe, Madrid.
12. "DICCIONARIO RAZONADO DE LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA". Escriche Joaquín. Ed. Cárdenas, Tomo II. México 1979, pág. 814.
13. "EGIPTO, LA NACION MAS ANTIGUA". Bainett Lincoln. Revista Life. 19 de noviembre de 1956, pág. 44.
14. "ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA". Ed. Bibliográfica Argentina. Buenos Aires, 1967.
15. "ELEMENTOS DE DERECHO PENAL". Pessina Enrique. Revista de Legislación, Madrid 1982, pág. 304.
16. "EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL". Esparza Hernández Abdon. 1a. Edición pág. 59.
17. "EL FRAUDE TRIBUTARIO". Serrano Gómez Alfonso. Ed. Derecho Financiero. 1977. pág. 89.
18. "EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN MATERIA FISCAL". Lomeli Cerezo Margarita. Tesis de Grado para Doctor en Derecho. México 1960. pág. 58.

19. "HISTORIA ANTIGUA Y DE LAS CULTURAS ABORIGENES EN MÉXICO". Ed. Fuente Cultural, México 1980.
20. "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO". Gracia Maynéz Eduardo. 35a. Edición Ed. Porrúa, México 1984. pág. 295.
21. "LA CIVILIZACION MAYA". Morley E. Silvanus G. Fondo de Cultura Económica. México, 1974.
22. "LINEAMIENTOS ELEMENTALES DE DERECHO PENAL". Castellanos Tena Fernando. 29a. Edición, Ed. Porrúa, México 1992. pág. 239.
23. "NUESTRA LEY PENAL". Sodi Demitrio. Tomo I, Segunda Edición, Ed. Vida de E.H. Bouret, Paris 1917.
24. "POEMAS ANONIMOS EN LENGUA NAHUATL". León Portilla Miguel.
25. "VOCABULARIO EN LENGUA CASTELLANA Y MEXICANA". Molina Alonso de. México 1571.
26. "VOZ EXPLOTAR - ENCICLOPEDIA SALVAT". Ed. Salvat. 1977.
27. "TEORIA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES". 10a. edición, Ed. Porrúa. 1985. pág. 389.

28. "TRATADO DE DERECHO PENAL". Von Liszt Franz. (Traducción del alemán por Jiménez de Azúa Luis). Tomo II, 3a. Edición, Ed. Losada, Buenos Aires, 1964. pág. 432.

29. "TRATADO DE DERECHO PENAL". Ortolan Teodoro. Ed. Revs, Madrid 1918, pág. 232.

LEGISLACION UTILIZADA.

CODIGO PENAL. EDITORIAL PORRUA. 1995.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. EDITORIAL PORRUA. 1995.
CONSTITUCION DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. 1995.