

441
Zej



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**ANALISIS JURIDICO DEL ARTICULO 108
DEL CODIGO FISCAL FEDERAL.**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
MARIA DE LOS ANGELES MURILLO RENDON**



DIRECTOR DE TESIS: DR. CARLOS DAZA GOMEZ

MEXICO, D. F.,

1998



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.

SEMINARIO DE FISCAL.

Cd. Universitaria, a 14 de noviembre de 1996.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

C. DIRECTOR GENERAL DE LA COORDINACION
ESCOLAR DE LA UNAM.
P R E S E N T E .

LA C. MARIA DE LOS ANGELES MURILLO RENDON, ha elaborado en este seminario a mi cargo y bajo la dirección del DR. CARLOS BAZA COMEZ, su tesis profesional intitulada ANALISIS JURIDICO DEL ARTICULO 100 DEL CODIGO FISCAL FEDERAL, 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 art. 5 fracción V, del reglamento de seminarios para la tesis profesional, por lo que otorgo la aprobación correspondiente para todos los efectos académicos.

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA Y ESPERITU"
EL DIRECTOR GENERAL DE COORDINACION

DR. CARLOS BAZA COMEZ
DIRECTOR GENERAL DE COORDINACION

DEDICATORIAS

A Dios:

***A ti, que en todo momento estas a mi
lado, y has sido un bálsamo de
tranquilidad***

A mi maravillosa madre:

*Con cuyo impulso he arribado al feliz
término de mis estudios*

A mi hijo:

***El pequeño ser que motiva mis
aspiraciones***

Al Lic. Arturo Galindo Ochoa Musa

***Sombra protectora, apoyo ilimitado,
con mi fervor invariable***

***Doctores: Raúl Carrancó y Rivas y
Carlos Daza Gómez***

*Con sincero agradecimiento,
profunda admiración e inagotable
cariño, con la certeza de que no
defraudaré la confianza depositada
en mí*

A mis hermanos y amigos:

***Personajes queridos que entre risas y
reflexiones supieron alentar mis
desvaríos***



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**"ANALISIS JURIDICO DEL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL
FEDERAL"**

INTRODUCCION	1
CAPITULO PRIMERO	2
<i>MARCO HISTORICO</i>	3
I.- ANTECEDENTES	3
HISTORICOS - LEGISLATIVOS	3
CAPITULO SEGUNDO	14
<i>MARCO CONCEPTUAL</i>	15
A) ETIMOLOGICOS	15
B) DOCTRINARIOS Y JURIDICOS	15
C) NATURALEZA DE LOS DELITOS FISCALES	18
D) CONCEPTO DE DELITO	19
CAPITULO TERCERO	20
<i>ESTUDIO DOGMATICO DE LOS DELITOS FISCALES</i>	21
a) ELEMENTOS DEL DELITO	21
I.- CONDUCTA	21
II.- AUSENCIA DE CONDUCTA	26
A) VIS ABSOLUTA	28
B) VIS MAIOR	29
C) MOVIMIENTOS REFLEJOS	29
III.- TIPICIDAD	31
A) TIPO	32



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

B) ELEMENTOS DEL TIPO	33
1.- BIEN JURIDICO TUTELADO	34
2.- SUJETO ACTIVO	34
3.- SUJETO PASIVO	35
4.- OBJETO JURIDICO	36
5.- OBJETO MATERIAL	37
IV.-ATIPICIDAD	37
V.-ANTI JURICIDAD	39
VI.-CAUSAS DE JUSTIFICACION	41
A) LEGITIMA DEFENSA	43
B) ESTADO DE NECESIDAD	44
C) CUMPLIMIENTO DE UN DEBER	46
D) EJERCICIO DE UN DERECHO	47
E) OBEDIENCIA JERARQUICA	49
F) IMPEDIMENTO LEGITIMO	49
VII.-CULPABILIDAD	51
A) DOLO	53
B) CULPA	54
VIII.-INCULPABILIDAD	56
IX.-LA PUNIBILIDAD	58
X.- AUSENCIA DE PUNIBILIDAD O EXCUSAS ABSOLUTORIAS	59
XI.-CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD	60
XII.-AUSENCIA DE CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD	61



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

<i>b).- ITER CRIMINIS O CAMINO DEL DELITO</i>	61
I.- FASE INTERNA	62
A) IDEA CRIMINOSA O IDEACION	62
B) DELIBERACION	63
C) RESOLUCION	63
II.- FASE EXTERNA	64
A) MANIFESTACION	64
B) PREPARACION	64
C) EJECUCION	65
I.- TENTATIVA	65
a) TENTATIVA ACABADA	65
b) TENTATIVA INACABADA	66
III.-CONSUMACION	66
CAPITULO CUARTO	67
<i>MARCO TEORICO-JURIDICO</i>	68
A) ANALISIS DE LA LEGISLACION	68
B) DE LA SANCION EN EL CONTRABANDO	82
C) DE LA CONDENA CONDICIONAL	83
APENDICE DE JURISPRUDENCIA	90
CONCLUSIONES	100
BIBLIOGRAFIA	103



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

INTRODUCCION





UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Desde la década del sesenta hasta la fecha, las necesidades del pueblo mexicano han experimentado profundas modificaciones, de tal suerte que han obligado a los gobiernos a construir centros educativos para todos los niveles escolares, unidades habitacionales, entidades destinadas a la atención médica, sistemas de transporte moderno y eficiente para satisfacer la demanda comunitaria, etc. Todo esto será posible en la medida en que el Estado Mexicano disponga de mayores recursos para satisfacer tal variedad de necesidades.

Es por ello, que el gobierno se ha visto obligado a incrementar, substancialmente, las tasas impositivas; de tal manera, que le permitan mayores ingresos y, en esta medida, ir superando las urgentes demandas de sus gobernados.

El aumento en la recaudación de impuestos ha originado una reacción entre los causantes, misma que lo ha llevado a idear múltiples formas para evitar, hasta donde sea posible, cumplir con sus obligaciones fiscales. Esta situación ha llevado a la Federación a reglamentar las hipótesis posibles de conductas que originan delitos fiscales, para evitar el incumplimiento de las normas impositivas dictadas por el Estado.

Así, el Código Fiscal de la Federación se ha enriquecido notablemente en este aspecto, al establecer qué conductas deben tipificarse como delictivas, en el ámbito fiscal.

El presente trabajo tiene como finalidad, el estudio dogmático del artículo 108 del Código Fiscal Federal.

"FACULTAD DE DERECHO"
**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



CAPITULO I.
MARCO HISTORICO





**CAPITULO I
MARCO HISTORICO**

Antecedentes Históricos - Legislativos

Debe puntualizarse, parafraseando a Adolfo Wagner¹ que los pueblos primitivos construidos en economía natural, las contribuciones casi no se conocen y no hay autoridad suficiente, organizada y fuerte para exigirlos. Tanto en la antigüedad como en la Edad Media el tributo despierta la idea de subordinación del vencido al vencedor, de unas clases sociales a otras. Su establecimiento se efectuó de un modo unilateral y despótico sin que recabara al mas mínimo consentimiento de quienes habrían de pagarlo; todo lo cual desbordaba fuertes resistencias y oposiciones en su contra.

En el Derecho Romano, nos informa Giorgetti², la evasión de las obligaciones tributarias, fue considerada en determinada etapa, como similar al delito de "INFRECUENTIA", que consistía precisamente en la acción de renuncia al llamado de las armas, por consiguiente quien llegara a mancillarse con tales delitos disminuía en la consideración social y de ello derivaba además una limitación a la capacidad jurídica del culpable, lo cual permite presumir que según el Derecho entonces vigente fueran los reos incluidos en la lista de los infames.

¹ Wagner, Adolfo; "La Ciencia de la Finanzas", Edit. Torino, 1891, p. 60 y sigs.

² Giorgetti, Armando; "La Evasión Tributaria", Buenos Aires, Edit. Depalma, 1937, p. 37.

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



También en la "CAPITIS DIMINUTIO MAXIMA" era una de las mas graves sanciones que se aplicaban a los transgresores de las obligaciones tributarias, esto es a quienes se sustraían de sus deberes para con el fisco.

Todo ciudadano romano gozaba de un estatuto que comprendía el derecho a la libertad, a la ciudadanía y a pertenecer a una determinada familia, por lo que aquella grave sanción significaba la pérdida de los derechos fundamentales, por tanto anulaba o disminuía su capacidad jurídica.

En la Edad Media los defraudadores del fisco eran castigados con las mas severas penas corporales, como la amputación de la mano, el hierro candente, los azotes, la prisión perpetua y en los casos mas graves se llegó a producir la pérdida de la vida.

Durante los primeros años de la Epoca Independiente, México fue destinatario de un legado de legislación peninsular muy diferenciada, incompleta e inadecuada a la naciente realidad social que empezaba a experimentar el México Independiente.

Las tareas legislativas estuvieron dirigidas, únicamente a generar las normas que favorecieran el pronto restablecimiento del orden público, y la creación de la nueva Nación. En el nuevo Estado se legisló, concediéndose especial atención a las materias: hacendaría, militar y de policía.

Con el arancel de aduanas, marítimas y fronteras, del 15 de noviembre de 1821, el comercio se abrió a todas las naciones del mundo. Los puertos mexicanos estuvieron libres de todo impuesto; a excepción del pago por importación del 25% del valor de



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

las mercancías a todas las naciones. Hubo puertos ocupados por españoles como San Juan de Ulua en Veracruz, Campeche e Isla del Carmen, Guaymas y Mazatlán que comerciaban con aguardiente, paños medias y papel. el comercio ilegal entonces fue abierto y franco.³

En el ámbito del derecho punitivo fiscal se reglamentó especialmente en materia de contrabando, ya que era considerado un problema que exigía urgente atención en aquel entonces, tal como sucede en la actualidad al verse afectados los ingresos de la Federación.

La actividad del contrabando, aún cuando implicaba a la defraudación fiscal, ya que es una defraudación de derechos aduanales; no obstante, la defraudación fiscal como figura delictiva, apareció posteriormente.⁴

En el Derecho Tributario Mexicano del siglo pasado la pena de muerte no fue desconocida en algunos casos de contrabando.

En la Ordenanza de Aduanas, del 12 de junio de 1891, establecía tres diversos tipos de infracciones a la normatividad fiscal, consistentes en: delitos, contravenciones y faltas. Las conductas consideradas como delitos consistían en: contrabando, cohecho, peculado, concusión, alteración de documentos oficiales, falsificación de documentos oficiales, quebrantamiento doloso de sellos o candados fiscales, desobediencia y resistencia de particulares, así como la omisión culpable.

³ González, Muñoz, Rossier, Ruiz, Tapia; *"Historia de México"*, México 1995, Edit. Larousse, p. 81

⁴ Hernández Esparza, Abdón; *"El delito de defraudación fiscal"*, Ediciones Botas, México 1962, p. 41

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



Las contravenciones que caracterizaron ese periodo eran: la defraudación (sin connivencia con los empleados, suplantando la calidad, la cantidad o ambas cosas, en mercancías que legalmente manifestadas causarían mayores derechos), omisión de requisitos esenciales en documentos relativos a la importación de mercancías, e infracción de los preceptos cuyo propósito era evitar la incertidumbre y dar confianza. Las faltas consistían en cualquier inexactitud contenida en los documentos aduanales.

De estas violaciones a los ordenamientos hacendarios, sólo los delitos eran sancionados con pena corporal, además de su correspondiente punición administrativa.

En los casos de la defraudación, dichas conductas eran sancionadas con la pérdida de la mercancía y se les obligaba a pagar el doble del impuesto omitido.⁵

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

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

⁵ Hernández Esparza, Abdón. ob. cit., p. 42.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

El campo de las infracciones con responsabilidad criminal es más trascendental, a partir de las vertientes siguientes: a) cuando los causantes lleven dos o más libros de contabilidad y b) los que verifiquen la defraudación fiscal o contribuyan a ella por medio de algunos de los actos que el Código Penal sanciona.

En este caso se aplica la sanción administrativa en cuanto al aspecto fiscal de la contravención, y la pena correspondiente del Código Penal según el tipo criminal que se haya utilizado como medio en la comisión del delito de defraudación.

En la legislación en comento no se consideraba a la defraudación como delito en sí, sino cuando se convertía en causante de un delito, se sancionaba. La figura del delito "defraudación fiscal" se incluye en nuestro derecho positivo hasta fecha reciente.

En fecha anterior a la tipificación de la figura delictiva de defraudación fiscal, se podía proceder en contra del defraudador fiscal con fundamento en el fraude, ilícito consignado en el Código Penal.

Al no exigir calidad especial alguna en el sujeto pasivo, el fraude cometido en contra de la hacienda pública quedaba comprendido dentro del fraude genérico.

En el pliego de envío al Congreso del Proyecto de Ley de Ingresos del Erario Federal para el año de 1947, el C. Presidente de la República manifestó que "las autoridades fiscales deberán asumir una actitud, en principio, de mayor confianza en la buena fe del contribuyente, mas las leyes habrán de prever el castigo severo de la

"FACULTAD DE DERECHO"
**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



evasión fiscal asimilándola cuando proceda como se hace en otros países, a un verdadero delito".

A partir de esta iniciativa presidencial, se inicia una nueva tendencia dentro de la política fiscal de nuestro país. Como resultado de esta nueva tendencia para tipificar los delitos cometidos en agravio de la Hacienda Pública del país, se convocó la Tercera Convención Nacional Fiscal celebrada en la ciudad de México en 1947.

Las conclusiones a que llegaron los convencionistas motivaron una revisión en la legislación impositiva vigente en México, misma que se apoyó en los principios generales siguientes:

Una Hacienda Pública fuerte y organizada, no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y el contribuyente.

- 1. Se propuso que era necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad.**
- 2. El fisco declara su fe en las declaraciones de los causantes y suprime los procedimientos de inspección y calificación como forma de control de los nuevos gravámenes.**
- 3. Se considera pertinente la pronta unificación y simplificación de diversos impuestos.**



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

4. Se postula que, en principio, cada causante no debe pagar sino un impuesto justo al Erario Mexicano.
5. Se establece, por primera ocasión, la pena corporal como una sanción para castigar el fraude al fisco.

Como consecuencia directa del punto seis de la anterior declaración de principios tomada en la citada convención, se expidió en la República Mexicana: la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.⁶

El referido ordenamiento jurídico tenía por objeto elevar a la categoría de delito, penado con sanciones corporales, el fraude al fisco cometido en los impuestos anteriores, puesto que la omisión de los impuestos exteriores, como ya se ha visto desde los primeros días de la independencia estaba sancionada.

La trascendencia que tiene la mencionada ley dentro del orden jurídico - penal positivo, es digna de encomio, ya que por primera vez erige en delitos diversas conductas que anteriormente carecían de ese carácter.

Al parecer, el 30 de diciembre de 1949 la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal tenía la pretensión de tutelar el interés del Estado encaminado al normal funcionamiento de su administración pública, ya que el bien jurídico tutelado en la nueva ley es el patrimonio del Estado.

⁶ Hernández Esparza, Abdón. ob. cit. p.p. 43 y 44

"FACULTAD DE DERECHO"
**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



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

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al promover la expedición de un cuerpo normativo en el que se tipificaran conductas que entrañan una defraudación al fisco, estimó que las prevenciones del Código Penal en su capítulo del fraude no eran del todo procedentes.

La figura delictiva de defraudación impositiva podía cometerse en los siguientes casos:

1. La simulación de un acto jurídico que importe la omisión total o parcial del pago de contribuciones.
2. Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.
3. No entregar a las autoridades fiscales, dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuesto.
4. Omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrir su impuesto.



5. Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.
6. Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para determinar la producción gravable o proporcionarla con falsedad.
7. Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuesto.⁷
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 las rentas o ingresos gravados.

En este Primer Código Penal Mexicano en Materia Fiscal, como llamó la citada Ley el licenciado Alberto Sánchez Cortés⁸, refiere que se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión, cuando el monto de lo defraudado o de lo que se intentaba defraudar era inferior a 50,000.00 pesos y prisión de dos a nueve años, si excedía de dicha cantidad. En los casos en que no se podía precisar la cantidad defraudada, la pena fluctuaba de tres meses a nueve años de prisión.

⁷ Hernández Esparza, Abdón. ob. cit., p. p. 45 y 46.

⁸ Hernández Esparza, Abdón. ob. cit., p. 46

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



La determinación de las cantidades se hacía tomando en cuenta lo defraudado y lo que se había intentado defraudar dentro de un ejercicio fiscal, aún cuando se tratara de impuestos distintos.

Además, el juez tenía la facultad para imponer la sanción de suspensión de uno a cinco años e inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de los que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación.

Los penalistas mexicanos Luis Garrido, Mariano Jiménez Huerta⁹ y Luis Fernández Doblado¹⁰ señalaron en su momento la poca fortuna con que habían corrido este novedoso y poco técnico intento de crear una legislación punitiva fiscal en nuestro país y la cual encontró fuerte oposición en nuestro medio jurídico.

Destacaron en principio, el carácter "rudamente punitivo" de la ley que violando todo principio de técnica jurídica "NON VIS IN IDEM", incurren en una duplicidad exorbitante de sanciones penales y administrativas para los mismos actos tipificados como contravenciones y delitos con la concurrencia simultánea de dos ámbitos "el administrativo y el jurisdiccional" con sendas y diversas atribuciones al intervenir en un mismo hecho antijurídico para la autoridad administrativa pero cuyo ilícito depende de un ámbito estrictamente jurisdiccional.

⁹ Jiménez Huerta, Mariano: "*Estudio Crítico de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal*", México, Revista Criminalia número 2949, 1949, p.p. 47 y sigs.

¹⁰ Fernández Doblado, Luis: "*Culpaabilidad y Error*", México, Ensayo de Dogmática Penal, U.N.Á.M, 1950, p. 14.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Es importante destacar que esta ley adolecía de varios defectos, muchos de los cuales fueron subsanados con posterioridad, al remitirse al Capítulo V del Título VI del Código Fiscal de la Federación.

La Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal tuvo una vida fugaz puesto que estuvo vigente únicamente el año de 1948, sin embargo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público nunca aplicó dicha ley, tomando en consideración 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.

Al final de 1948 fueron promovidas diversas reformas dentro de la Ley de Defraudación Impositiva, en virtud de que contenía algunos errores.

Al enmendarse el Código Fiscal de la Federación se reunieron en el Título sexto de los delitos fiscales, aquéllos que se encontraban dispersos en varias leyes. Es así, que con fecha 30 de diciembre de 1948 es publicada en el Diario Oficial de la Federación: la reforma al Código Fiscal de la Federación en el cual se adicionan los artículos 241 a 283, quedando comprendido el delito de defraudación fiscal en el Capítulo V del Título VI.¹¹

¹¹ Hernández Esparza, Abdón. ob. cit., p. 47

"FACULTAD DE DERECHO"
**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



CAPITULO II.
MARCO CONCEPTUAL





**CAPITULO II
MARCO CONCEPTUAL**

A) Conceptos Etimológicos

Delito: Vocablo tomado del latín delictum, propiamente participio de delinquere "falta" "cometer una falta", derivada de linquere: "dejar".¹²

Fisco: Tomado del latín fiscus "tesoro público", "la puerta donde se tenía el dinero". Derivado de fiscal, del latín facalis "referente a el fisco; secundariamente "representante del ministerio público en los tribunales".¹³

B) Conceptos Doctrinarios y Jurídicos

Delito: En derecho penal: acción u omisión ilícita y culpable, expresamente descrita por la ley bajo la amenaza de una pena o sanción criminal.

El mero pensamiento no es susceptible de castigo (cogitationis poenam nemo patitur). Para que haya delito es, pues, necesario, en primer término, que la voluntad humana se manifieste externamente en una acción o en la omisión de acción.¹⁴

¹² Coroninas, Joan; "Breve diccionario etimológico de la lengua castellana", 2a ed., Edit. Gredos, Madrid 1967, p. 204

¹³ Coroninas, Joan. ob. cit., p. 274

¹⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas. "Diccionario Jurídico Mexicano", 2ª ed., Edit. Porrúa, México, 1987, p. 868.

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



Delito: Consciente violación o quebrantamiento del derecho por actos de libre voluntad o la transgresión o quebrantamiento voluntario y a sabiendas de una ley en daño u ofensa del estado, o de cualquier particular. La transgresión o quebrantamiento ha de consistir en un acto externo, pues la intención o el mero conato de delinquir no caen dentro de la esfera del delito.¹⁵

Fisco: El vocablo fisco deriva de la palabra latina fiscus, que en su acepción original significó: cesto de mimbre en el que se guardaba el dinero; posteriormente, el vocablo se refirió al tesoro del príncipe para distinguirlo del erario, que era el tesoro público. Durante la Edad Media, en España, de acuerdo con Escriche, se llamó fisco o cámara del rey al tesoro o patrimonio de la casa real, y erario al tesoro público o del Estado; pero confundiendo después ambos, bajo el término fisco. Por lo tanto, se entiende por fisco: el erario del Estado, o sea la hacienda pública.

Para Flores Zavala, recibe el nombre de fisco: el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública; y por lo tanto, con derecho a exigir el cumplimiento de las obligaciones existentes a su favor; además de tener la obligación de cubrir las que resulten a su cargo.

El término fisco se usa en dos sentidos, para designar al Estado como titular de las finanzas públicas, esto es, de los ingresos y de los gastos públicos sistematizados en el presupuesto, y que tienen por objeto la realización de determinadas funciones.

¹⁵ Fernández de León, Gonzalo, "Diccionario Jurídico Tomo II", 3ª ed. Edit. Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, Argentina, 1976, p. 245



También se utilizó el vocablo para referirse en forma particular al Estado, y a las autoridades hacendarias al recaudar los ingresos públicos, en particular los fiscales.¹⁶

Fisco: Tesoro Público o la Hacienda Nacional, y la entidad encargada de percibirlo y administrarlo. La palabra procede de la latina *fiscus* o cesto de mimbre, porque Roma guardaba el dinero en esta clase de cestos. Por extensión se dio el nombre de *fiscus* al dinero que se guardaba en ellos.¹⁷

Fiscal: La perteneciente al fisco. Funcionario encargado de promover los intereses del fisco. Es un magistrado que representa y ejerce el ministerio público en los Tribunales. Representa al poder ejecutivo en sus relaciones con el judicial, velando por la observancia de las leyes y promoviendo la acción de la justicia en garantía del interés público y social.¹⁸

El Fisco Federal

En los términos más amplios, se entiende por fisco el patrimonio del Estado, constituido por ingresos provenientes de diversas fuentes, propiedades, así como los egresos.

Histórica y etimológicamente la palabra fisco tiene su origen en el vocablo latino *fiscus* que era un cesto de mimbre en el que depositaban y guardaban monedas; más adelante, en España el término fisco se refería al tesoro, que era el tesoro público,

¹⁶ Instituto de Investigaciones Jurídicas. ob. cit. p.46.

¹⁷ Fernández de León, Gonzalo. ob. cit., p. 46

¹⁸ Fernández de León, Gonzalo, *Ibidem*. p. 46

"FACULTAD DE DERECHO"
**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



del Estado; en la actualidad en nuestro país, fisco, erario o hacienda pública deben ser considerados como sinónimos.

Atendiendo a la estructura política y administrativa de los Estados Unidos Mexicanos, misma que se encuentra regulada por múltiples ordenamientos federales referidos a ingresos y egresos; puede concluirse como sencilla definición que el fisco federal es: el patrimonio de la federación constituido por ingresos provenientes de diversas fuentes, propiedades, así como por los egresos, todo ello regulado por ordenamientos federales.

C) Naturaleza de los delitos fiscales

Delitos Fiscales: como se ha expresado, el Estado para el cumplimiento de sus fines, para el mantenimiento de su organización, requiere recursos financieros, los cuales se obtienen, en su mayoría, por las contribuciones que aportan los habitantes.

Existen determinadas conductas de los contribuyentes que tienden a eludir, de diversas formas, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Según su gravedad, estas conductas pueden ser infracciones o delitos, sancionándose las primeras con medidas administrativas, multa, recargos y penas que pueden consistir en prisión o multa, decomiso de los objetos, instrumentos, o productos del delito.

Los delitos fiscales pueden definirse como: *Los actos u omisiones tipificados en las leyes hacendarias, mediante los cuales se omite el cumplimiento de las obligaciones*



*fiscales a cargo del contribuyente.*¹⁹

D) Concepto de Delito.

La denominación "Delitos Fiscales" comprende dos elementos que son: Qué es el delito y cuáles son los bienes del Fisco conculcados.

Por otra parte, en lo relativo al término fiscal, como afirma Rivera Silva; el vocablo proviene de Fisco, cuyo contenido varía a través de la historia, y partiendo de su acepción latina *fiscus*; que significa cesta de mimbre, cesta que los romanos utilizaban para guardar el dinero. Actualmente llega a ser sinónimo de erario, dicho de otra manera: tesoro público destinado a sufragar los gastos del Estado, para dar cumplimiento a sus obligaciones contraídas, como representante de la sociedad organizada.

Existe un capítulo en el Código Fiscal de la Federación, denominado: " De los Delitos Fiscales ", en el cual se encuentran descritos los eventos punitivos contra el Fisco; esto es, conductas humanas que dañan al Tesoro Público (Fisco), y que mediante la amenaza de la sanción, se pretende que no se efectúe.

En atención a lo anterior, puede darse una definición de delito fiscal: Es un delito pluriofensivo que causa un daño patrimonial directa e inmediatamente a la Hacienda Pública y que, en segundo término lesiona la producción, distribución y consumo de bienes y servicios, así como el desarrollo nacional, impidiendo que el Estado dé cumplimiento a sus elevados fines sociales.

¹⁹ Osorio y Nieto; "Delitos Fiscales", 2ª ed., Edit. Porrúa, México 1995, p. 140



CAPITULO III.
ESTUDIO DOGMÁTICO





CAPITULO III
ESTUDIO DOGMATICO

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

a) ELEMENTOS DEL DELITO

I.- CONDUCTA O HECHO.

Los elementos del delito se encuentran vinculados entre sí por prelación lógica, mas no por prioridad lógica o temporal. La conducta o el hecho, en su caso, conforman el elemento esencial, general y material de todo delito.

Para referirse a la conducta, Porte Petit hace una distinción entre ésta y el hecho. La conducta habrá de agotar el elemento objetivo del delito, cuando por sí misma llene el tipo, esto es observable en los delitos que se caracterizan por la actividad, careciendo de resultado material alguno. Puede decirse que es un elemento del hecho cuando, dependiendo de la descripción del tipo, implica un cambio en el mundo exterior, esto es, un resultado de orden material.²⁰

En cuanto al hecho, una persona es capaz de llevar a cabo una conducta (acción u omisión), o bien, un hecho (conducta más resultado); por lo tanto, no es factible

²⁰ Porte Petit Candaudap, Celestino: "Apuntes de la Parte General del Derecho Penal", Edit. Porrúa, México 1958

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



utilizar un término para hacer referencia del elemento objetivo o material del delito, sino emplear los rubros conducta o hecho, de acuerdo al supuesto de que se trate.

De acuerdo a la anterior concepción habrá de considerarse que la conducta incluye la acción y la omisión voluntarias, y la omisión involuntaria (olvido o culpa), por lo tanto se puede afirmar que están comprendidas las conductas culposas.

A partir de esta afirmación, no debe olvidarse que la conducta comprende los aspectos positivos y negativos, cuando se hace referencia a los actos humanos, tal y como está prescrito en el artículo séptimo del Código Penal, que dice: " Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales."

De acuerdo a las opiniones que sustenta Porte Petit, en relación con el ejemplo del vocablo " hecho " cuando una descripción típica exija, además de la conducta, un resultado material producido; cabe señalar que " conducta " es el término adecuado para significar los delitos que no tienen un resultado material, esto es, los que la Doctrina ha clasificado como formales.

Para Cuello Calón, la conducta consiste en una acción u omisión en las cuales se precisa la ejecución de un movimiento corporal que se realiza con ánimo de causar un efecto en el mundo que nos rodea, aún cuando tal efecto no llegue a producirse (acción) o la no ejecución de un hecho positivo que se tiene el deber de realizar (omisión).²¹

²¹ Cuello Calón, Eugenio, "Derecho Penal, parte general", p. 288



Ahora bien, la acción o la omisión han de ser voluntarias, es decir, deben ejecutarse libremente, por propia determinación y con preciso conocimiento de lo que se ejecuta.

Según los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas la conducta es el elemento básico del delito y consiste en un hecho material, exterior, positivo o negativo, y producido por el hombre.²²

La opinión del maestro Castellanos Tena, refiere que la conducta es el comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito.²³

Es fácilmente advertible que sólo la conducta humana tiene relevancia para el derecho penal, y dentro de ésta quedan comprendidas la acción y la omisión, mismas que deben corresponder exclusivamente al hombre; ya que sólo él puede ser el sujeto activo de las infracciones penales; por ser el único ser capaz de expresar su voluntariedad.

Hablar de la acción y la omisión, como los dos únicos modos que reviste la conducta incriminable remite al Artículo 7º. del Código Penal Sustantivo; la acción en el aspecto positivo o stricto sensu es denominada por el mismo Ordenamiento Penal: acto; y en el negativo: omisión. La acción lato sensu, se entiende como la conducta humana voluntaria manifestada por medio de una acción en sentido estricto o de una omisión.

²² Carrancá y Trujillo, Raúl; "Derecho Penal Mexicano", Edit. Porrúa, México 1988, p. 275

²³ Castellanos Tena, Fernando; "Líneas Elementales de Derecho Penal", Edit. Porrúa, México 1975, p. 230

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



El tratadista Jiménez de Asúa, afirma que la acción lato sensu es la manifestación de voluntad que mediante acción u omisión, causa un cambio en el mundo exterior. Es una conducta humana que produce un resultado y que reviste la forma de acto u omisión.²⁴

Ahora bien, el nexo causal es la relación existente entre un elemento del propio hecho (conducta) y una consecuencia de la misma " resultado material ", susceptible de atribuirse a la conducta como causa o al resultado, presentándose así la relación causal.

Se estaría en presencia de un nexo causal, cuando al suprimir la conducta, no se produzca resultado alguno, de tal forma que no se podría atribuir consecuencia alguna a la conducta de un hombre.

El problema que representa la causalidad en la acción se opone al de la omisión. En la primera de estas dos hipótesis, si se suprime una de las condiciones, el resultado no se produciría; en cambio, en la causalidad en la omisión, si se elimina la acción que se espera y aún se exige, la consecuencia se presentará.

Concluyendo el nexo causal en la omisión, se expone y entiende de diversas maneras; no obstante, se debe considerar como más acertado, el estudio de la Doctrina que afirma que la relación causal debe hallarse en la omisión misma. Esto es, el sujeto se ve obligado a la realización de una conducta determinada, su acción no solamente es esperada, sino exigida.

²⁴ Carrancá y Trujillo, Raúl. ob. cit. p. 276



En consecuencia, si se efectúa dicha conducta, el resultado no se produce, evidenciándose así, la existencia de un nexo causal entre la omisión y el resultado producido.

Puesto que la voluntad está íntimamente vinculada al ámbito interno o psicológico del sujeto, no es de interés para el estudio jurídico penal, mientras no se proyecte hacia el exterior como una actividad, misma que pueda adoptar la forma de acción u omisión, generándose así, como consecuencia de tal actividad, un resultado que hace nacer la trascendencia jurídica que le confiere al derecho.

En tal virtud, para proponer una clasificación de los delitos en orden a la conducta, se debe considerar la actividad o inactividad que el individuo haya desarrollado, al margen del resultado material. Es por ello que Porte Petit clasifica así a los delitos.

Clasificación de los delitos.

- a) Acción
- b) Omisión
- c) Omisión mediante acción
- d) Mixtos de acción y omisión
- e) Delitos sin conducta, de sospecha, de posición o de comportamiento
- f) Omisión de resultado
- g) Doblemente omisivos
- h) Unisubsistentes y plurisubsistentes
- i) Habitual

"FACULTAD DE DERECHO"
**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



De las aportaciones anteriores, derivan los elementos de la acción siguientes:

- a) Voluntad de realizar el acto.
- b) La actividad.
- c) Deber jurídico de abstenerse.

Como se ha citado con anterioridad, la figura delictiva de defraudación fiscal puede ser un delito de acción o de comisión por omisión, por las consideraciones señaladas anteriormente.

II.- AUSENCIA DE CONDUCTA

Todos los elementos del delito tienen un aspecto negativo, el cual se explica con la presencia de alguna causa o circunstancia que no permite la configuración del elemento en cuestión, dando como resultado la no integración de dicho elemento del delito, por ende, no se estará en presencia de un ilícito penal. En consecuencia, la ausencia del elemento objetivo del delito conforma el aspecto negativo del mismo.

Muchos autores de reconocido prestigio profesional, coinciden al señalar que la conducta es elemento esencial del delito por excelencia, y su ausencia es causa fundamental de la no integración del mismo. Por lo anterior, toda circunstancia o acontecimiento que impidan configurarse a la conducta, representan el aspecto negativo de la misma. Conducta se le atribuye ser el actuar humano voluntario, comprendiendo la acción y la omisión, además de la omisión involuntaria (olvido y



culpa), si faltare tal comportamiento, se estaría frente a una causa impositiva del elemento objetivo.

La Doctrina ha precisado las causas de ausencia de conducta, considerando en primer término la " vis absoluta " (es la fuerza física exterior irresistible); después señala la " vis maior " (es la fuerza mayor); por último, los movimientos reflejos.

Se denomina: ausencia de conducta a la conducta humana involuntaria. Esta se da cuando el movimiento corporal que origina un evento delictivo, carece de voluntariedad por parte del sujeto, evitando que el delito pueda integrarse.

La ausencia de conducta es uno de los aspectos negativos del delito, ya que exige la voluntad del sujeto, por ser la actuación humana -positiva o negativa-, la base indispensable del ilícito penal.

Para otros estudiosos de la materia, también son verdaderos aspectos negativos de la conducta: el sueño, el hipnotismo y el sonambulismo, pues en tales fenómenos psíquicos el sujeto realiza la actividad o inactividad sin voluntad, por hallarse en un estado en el cual su conciencia se encuentra suprimida y han desaparecido las fuerzas inhibitorias.

Se procurará insistir en los tres primeros aspectos, por considerarlos de gran trascendencia para que opere una verdadera hipótesis de ausencia de conducta, como aspecto inhibitorio de la integración del delito.

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO PENAL
FEDERAL"**



a) Vis absoluta o fuerza mayor

La *vis absoluta* es una fuerza física exterior e irresistible, misma que se encuentra contemplada en la fracción I del Artículo 15 del Código Penal y que a la letra dice:

"...I.- El hecho se realice sin intervención de la voluntad del agente."²⁵

La "*vis absoluta*" o fuerza física irresistible, se traduce en la realización de un hacer o un no hacer que determinado sujeto no quería ejecutar; esto es, lleva implícita una actividad o inactividad que se sitúa más allá del control del propio individuo.

Según la acertada opinión del maestro Pavón Vasconcelos, hay ausencia de conducta e imposibilidad de integración del delito, cuando la acción u omisión son involuntarias, o para decirlo con más propiedad cuando el movimiento corporal o la inactividad no pueden atribuirse al sujeto, no son suyos por faltar en ellos la voluntad.

Al hablar de la conducta, el jurista Zaffaroni afirma, la fuerza física irresistible debe entenderse como " ...aquellos supuestos en que opera sobre el hombre una fuerza de tal entidad que le hace intervenir como una mesa mecánica." ²⁶

²⁵ "Código Penal para el Distrito Federal", Editores Greca, México 1996, p. 12

²⁶ Zaffaroni, Eugenio; "Manual de Derecho Penal", México 1986, p. 380



b) Via maior

La "vis maior", se presenta cuando el individuo realiza una acción o inacción que propicia una fuerza física irresistible, cuyo origen es subhumano o natural.

En atención a la vis maior, al igual que los movimientos reflejos, adquiere carácter supralegal por no estar contemplada en la ley, pero puede operar porque su presencia demuestra la ausencia del elemento volitivo, necesario para la aparición de la conducta que es siempre, como se mencionó anteriormente, un comportamiento humano voluntario.

La apreciación del maestro Pavón Vasconcelos sobre la vis maior, se pone de manifiesto al afirmar que se presenta un fenómeno similar al de la vis absoluta: actividad o inactividad involuntaria por actuación sobre el cuerpo del sujeto, de una fuerza exterior a él, de carácter irresistible, originada en la naturaleza o por seres irracionales.²⁷

c) Movimientos reflejos

En opinión de Cortés Ibarra, los actos reflejos son reacciones involuntarias originadas en tendencias instintivas.²⁸

²⁷ Pavón Vasconcelos, Francisco; "Derecho Penal", Edit. Porrúa, México 1985, p. 258

²⁸ Cortés Ibarra, Miguel Angel; "Derecho Penal", Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1987, p. 127

"FACULTAD DE DERECHO"
**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



Por otra parte, Zaffaroni considera a los movimientos reflejos como parte de la fuerza física irresistible proveniente de la naturaleza y al respecto menciona lo siguiente:

"Durante la fuerza física irresistible proveniente de la naturaleza caben acontecimientos que se originan en el propio cuerpo del sujeto y que dan lugar a movimientos que no son controlables por la voluntad".

Es el caso de los movimientos reflejos, respiratorios.²⁹

Se estará en presencia de movimiento corporales carentes de voluntariedad por parte del sujeto, cuando el elemento volitivo esté ausente y por ello no haya presencia de conducta alguna; ahora bien, si el individuo tiene la facultad de controlar o de retardar, de alguna manera, tales actos reflejos, no deben considerarse en el ámbito del derecho, como factores negativos del delito.

Con relación al delito de defraudación fiscal, debe considerarse que la única hipótesis que podría presentarse, es la vis maior, toda vez que por ejemplo, la presentación de declaraciones de impuestos tienen diferentes vencimientos según se trate de personas físicas o morales, en el caso de que un contribuyente no presentase su declaración de impuestos en la fecha programada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, toma esta situación como si fuera uso de engaño; sin embargo, el contribuyente no presentó la declaración de referencia, ya que la lluvia inundó su negocio precisamente el día del vencimiento y además dentro de aquél, se

²⁹ Zaffaroni, Eugenio: "Manual de Derecho Penal", ob. cit., p. 382



encontraban las declaraciones previamente elaboradas con las respectivas etiquetas del Código de Barras, por lo que no fue posible presentar dicha declaración en el momento oportuno.

III.- TIPICIDAD

En atención a la prelación lógica de los elementos del delito, es la tipicidad el segundo de ellos, traduciéndose en la conformación de una conducta con la hipótesis delictiva que consigna el ordenamiento penal designado técnicamente con el nombre de tipo. Este puede integrarse con elementos objetivos, normativos y subjetivos.

Al citar este principio, implícito en nuestra norma fundamental, se reconoce la existencia del delito y, necesariamente se puede afirmar, que no hay ilícito penal, sin el tipo legal correspondiente.

Para la existencia del delito se requiere una conducta o hechos humanos, más no toda conducta o hecho son delictuosos, sino que tienen que ser típicos, antijurídicos y culpables.

La tipicidad es uno de los elementos esenciales del delito cuya inexistencia impide su configuración, habida cuenta de que nuestra Carta Magna, en su artículo 14 establece que:

“ En los juicios del orden criminal, queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



exactamente aplicable al delito de que se trata." ³⁰ De lo cual se deriva que no existe delito sin tipicidad.

La aportación del maestro Jiménez Huerta, referida a la tipicidad: es una expresión propia del derecho positivo, equivalente técnico del apotegma político " Nullum crimen sine lege ", ésta es el fundamento del hecho punible. ³¹

Ahora bien, la tipicidad en el delito de defraudación fiscal se presenta cuando el contribuyente, cualquiera que sea, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, haciendo uso de engaños o aprovechamiento de errores, encuadrándose con ello en lo previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, mismo que prescribe el tipo penal de referencia.

a) Tipo

Debe afirmarse que el tipo se significa como un presupuesto general del delito, porque no se estará en presencia de delito alguno, si no existe tipo que lo contenga.

Afirma Zaffaroni: " El tipo penal es un instrumento legal, lógicamente necesario y de naturaleza predominantemente descriptiva; que tiene por función la individualización de conductas humanas penalmente relevantes, (por estar penalmente prohibido)." ³²

³⁰ Castellanos Tena, Fernando. ob. cit., p. 165

³¹ Jiménez Huerta, Mariano; "Derecho Penal Mexicano", Edit. Porrúa, México 1983, p. 20

³² Zaffaroni. Eugenio. ob. cit., p. 391



Por su parte Jiménez de Asúa menciona que: " El tipo legal es la abstracción concreta que ha trazado el legislador, descartando los detalles innecesarios para la definición del hecho que se cataloga en la ley como delito." ³³

De esta manera, el tipo existe en cuanto el órgano legislativo genera una norma, cuya descripción conductual persigue la protección de un bien que la sociedad ha considerado fundamental y trascendente.

Dicha norma jurídica describe en forma general y abstracta una conducta o hecho, que daña un bien tutelado, a sí como las condiciones en que puede presentarse.

De lo anteriormente expuesto, se puede concluir que el tipo penal no es más que la conducta descrita por la norma, misma que es de carácter hipotético.

b) Elementos del tipo.

Al ser el delito un acto humano, la descripción esencial de cada una de sus especies debe referirse al sujeto activo o agente del delito; al verbo representativo de la acción (u omisión), que es núcleo del tipo y al complemento que puede ser una persona o una cosa, como objeto pasivo u objeto del delito.

El tipo, sin dejar de ser meramente descriptivo, contiene por lo regular referencias y modalidades de la acción que pueden ser en relación al sujeto activo, al sujeto pasivo, al objeto, al tiempo, al espacio, a la acción y al medio empleado.

³³ Jiménez de Asúa, Luis, "Tratado de Derecho Penal", Buenos Aires 1964, p. 235.

"FACULTAD DE DERECHO"
**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



1.- Bien jurídico tutelado.

Según Cuello Calón, el bien jurídico tutelado es todo aquello de naturaleza material o incorporal, que sirve para la satisfacción de las necesidades humanas individuales o colectivas. No es más que el objeto de la protección penal y a la vez el objeto del ataque delictuoso, ya sea que éste tienda a destruir o menoscabarlo o simplemente a ponerlo en peligro.³⁴

Los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, identificaron el objeto del delito con el bien jurídico y dicen que "...es la persona o cosa, o bien el interés jurídico penalmente protegidos."³⁵

En cuanto al sujeto pasivo titular del bien jurídico tutelado por la ley, hay ocasiones en que éste exige determinada calidad del sujeto pasivo, presentándose la ausencia del elemento del tipo cuando el sujeto no reúne las características que pide aquél, provocando la inmunidad de la conducta o del hecho, en especial en el ámbito del tipo concreto. En el delito que se somete a estudio, el bien jurídicamente tutelado es la Hacienda Pública o Patrimonio del Estado.

2. Sujeto activo.

El sujeto activo exigido por el tipo, es un elemento de éste, ya que no se concibe un delito sin aquél, debiéndose entender por sujeto activo quien interviene en la

³⁴ Cuello Calón, Eugenio; ob. cit., p. 287

³⁵ Carrancá y Trujillo, Raúl. ob. cit. p. 270



realización del delito como: autor, coautor o cómplice. En ocasiones el tipo establece determinada calidad del sujeto activo que realiza el delito. A esta clase de delitos se les llama delitos propios, particulares o exclusivos, a diferencia de aquéllos que no establecen calidad alguna en el sujeto activo, a los cuales se les denomina de sujeto común o indiferente.

Según Pavón Vasconcelos, sólo el hombre puede ser sujeto activo del delito porque sólo éste se encuentra provisto de voluntad y capacidad y puede, con su acción u omisión, infringir el ordenamiento jurídico - penal.³⁶

Existe coincidencia entre Osorio y Nieto con Pavón Vasconcelos, quien manifiesta que sólo puede ser sujeto productor de conducta ilícita penal, el hombre único posible sujeto activo de un delito, ya que no puede atribuirse conducta delictiva a animales o cosas inanimadas.³⁷

En el delito sometido a estudio en este trabajo recepcional, el sujeto activo será cualquier persona que por la naturaleza de su actividad o profesión se encuentre obligada a pagar un impuesto y que, además se ubique en el supuesto previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

3. Sujeto pasivo.

En todas las figuras delictivas existen dos sujetos pasivos: uno constante: el Estado

³⁶ Pavón Vasconcelos, Francisco. ob. cit., p. 187

³⁷ Osorio y Nieto, Cesar Augusto; "Sistema de Derecho Penal", Edit. Trillas, México 1986, p. 55

"FACULTAD DE DERECHO"

"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL"



Administración, que se halla presente en todo delito, por cuanto todo delito es violación de un interés público estatal; y uno eventual, representado por el titular del interés concreto que ha sido violado por la infracción y que se considera particularmente con motivo del caso del consentimiento del derecho-habiente, de la querrela, y de la acción civil que puede hacerse valer en el curso del procedimiento penal.

El maestro Pavón Vasconcelos afirma que el sujeto pasivo es el titular del derecho o interés lesionado o puesto en peligro.³⁸

Sobre este particular, en opinión de Osorio y Nieto, el sujeto pasivo es el titular del bien jurídico protegido por la norma penal y es quien resiente directamente los efectos del delito.³⁹ En el delito de defraudación fiscal, el sujeto pasivo es el Estado como titular del derecho lesionado.

4.- Objeto jurídico.

Según los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, el objeto jurídico es el bien o el interés jurídico, objeto de la acción inculpada.⁴⁰

Para Cuello Calón, el objeto jurídico es el bien jurídico que el hecho punible lesiona o pone en peligro, es el bien protegido por el precepto penal.⁴¹

³⁸ Pavón Vasconcelos, Francisco. ob. cit., p. 160

³⁹ Osorio y Nieto, Cesar Augusto. ob. cit., p. 56

⁴⁰ Carrancá y Trujillo, Raúl. ob. cit., p. 271

⁴¹ Cuello Calón, Eugenio. ob. cit., p. 327.



Por lo anteriormente expuesto, puede concluirse que el objeto jurídico del delito es el valor o bien tutelado por la ley penal, y en el delito que constituye este estudio, lo será el Patrimonio del Estado o la Hacienda Pública.

5. Objeto material.

Cuello Calón, manifiesta sobre el objeto material: " Es la persona o cosa sobre la que recae el delito." ⁴²

Para Pavón Vasconcelos, el objeto material: " Es la persona o cosa dañada o que sufre el peligro derivado de la conducta delictiva."

En el delito de defraudación fiscal, el objeto material es el impuesto.

IV.- ATIPICIDAD.

El aspecto negativo de la tipicidad, se denomina: atipicidad. Se presenta cuando no se integran todos los elementos descritos en el tipo legal; la atipicidad es la ausencia de la adecuación de la conducta al tipo. Si la conducta no es típica, jamás podrá ser delictuosa.

La ausencia de tipicidad surge cuando existe el tipo, pero la conducta dada no se encuadra al mismo. En toda atipicidad hay falta de tipo y las causas de atipicidad pueden reducirse a las siguientes:

⁴² *Ibidem.*

"FACULTAD DE DERECHO"
**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



Cuando falte alguno de los elementos contenidos en la figura rectora se genera la atipicidad de la conducta; es decir, la ausencia de tipicidad o causa de exclusión del tipo.

Causas de atipicidad:

1. Ausencia de la calidad exigida por la ley en cuanto a los sujetos activos y pasivos;
2. falta del objeto material o del objeto jurídico;
3. cuando no se dan las referencias temporales o espaciales requeridas en el tipo;
4. al no realizarse el hecho por los medios comisivos específicamente señalados por la ley;
5. si faltan los elementos subjetivos del injusto legalmente exigidos; y
6. por no darse, en su caso, la antijuridicidad especial.⁴³

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, puede afirmarse que en el delito de defraudación fiscal se puede presentar la atipicidad por todas las causas antes

⁴³ Jiménez de Asúa, Luis. ob. cit., p. 812



mencionadas, con excepción de las expresadas en los puntos 3), 5) y 6), por no contenerlos el tipo descrito en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

V.- ANTIJURIDICIDAD.

Otro de los elementos del delito es la antijuridicidad. De su estudio se establece una relación de contradicción entre la norma y el hecho, creándose un antagonismo que origina el calificativo jurídico de "antijuridicidad".

En virtud de que la antijuridicidad implica un concepto negativo, un anti, por lógica se presenta cierta dificultad para dar sobre ésta una idea positiva; no obstante, regularmente se acepta como antijurídico todo aquello que es contrario a derecho.

Para que se opere el surgimiento del elemento que se estudia, es imprescindible que la conducta pueda ser considerada como delictiva, lesionando así un bien jurídico y ofendiendo los ideales que una sociedad desea proteger.

Según Cuello Calón, la antijuridicidad es el aspecto más relevante del delito. El hecho será antijurídico cuando se haya previsto y sea penado por la ley, es decir, cuando sea típico y no concurren causas de justificación.⁴⁴

Para Ignacio Villalobos, la antijuridicidad es oposición al derecho; puede ser legislado, declarado por el Estado y formal, o bien de fondo, de contenido material,

⁴⁴ Cuello Calón, Eugenio. ob. cit., p. 345

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



también de la antijuridicidad se puede afirmar que es formal, ya que se opone a la ley del Estado, y material por cuanto afecta los intereses protegidos por dicha ley.⁴⁵

Luego, el aspecto formal de la antijuridicidad consiste en la violación de la ley que el Estado ha establecido para hacer efectiva la buena convivencia social, y el aspecto material se sintetiza en la lesión o situación de peligro en que se coloque al bien jurídico tutelado.

Por ello, teniendo la antijuridicidad carácter unitario, presenta dos aspectos: formal, en cuanto los agentes delictivos emergen oponiéndose al Derecho Positivo; material, en cuanto lesionan o hacen peligrar los bienes protegidos por la ley penal del Estado.

No tiene trascendencia ni razón de ser, penalmente hablando, el hacer consideración alguna de la antijuridicidad material, sin la existencia de la antijuridicidad formal de una conducta o hecho, pues la formal es fundamento de la material.

Se hace necesaria la violación de la ley para que exista antijuridicidad de los hechos realizados, y se requiere la presencia del daño o riesgo en los bienes jurídicos protegidos para que la antijuridicidad se presente en su doble aspecto; por tanto, no es correcto pensar que cada especie de antijuridicidad, formal o material, excluya a la otra, por el contrario de ordinario ambas van unidas, y son, de acuerdo con su naturaleza y su denominación, una la forma y la otra el contenido de una misma cosa. Lo antijurídico es unitario, es oposición al derecho, y hablar del aspecto formal

⁴⁵ Villalobos, Ignacio; *"Derecho Penal Mexicano"*, p. 258



y material de la antijuridicidad es descomponer el término en un necesario análisis para comprender mejor su contenido.

Con respecto al tipo que se estudia en este trabajo recepcional, y considerando lo expuesto anteriormente, puede afirmarse que hay antijuridicidad cuando un contribuyente se coloca en el supuesto jurídico contemplado en el artículo 108 del multicitado Código, sin que exista alguna causa de justificación.

VI.- CAUSAS DE JUSTIFICACION.

Según el Doctor Porte Petit, las causas de justificación consisten en la conducta o hecho realizados, no son contra el derecho sino conforme al derecho, y esta conformidad puede provenir de la ley penal o de cualquier otro ordenamiento jurídico público o privado.⁴⁶

En los casos en que exista una causa de justificación, faltaría un elemento esencial del delito y éste sería la antijuridicidad, dado la conducta delictuosa debe ser típica, antijurídica y culpable.

Cualquier factor debidamente adecuado para eliminar o neutralizar alguno de los elementos esenciales del delito, deberán tener operancia para impedir la configuración del mismo, y en consecuencia se excluirá la responsabilidad; no obstante, es conveniente establecer una separación al respecto de la antijuridicidad,

⁴⁶ Porte Petit Candaudap, Celestino; *Anatomías de la parte general del Derecho Penal*, Edit. Porrúa, México 1958, p. 385

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



pues ésta no admite excluyentes supralegales. Las causas de licitud deben aparecer de manera limitada expresadas en la ley, sólo así tendrán el carácter de justificantes.

Lo antijurídico de los hechos lo establece explícitamente la ley, y por ello, su eliminación requiere de una declaración legal no exigida respecto de ningún otro elemento del delito.

Si los restantes elementos del ilícito penal pueden ser eliminados por cualquier factor, enunciando o no en forma exacta en el capítulo de las excluyentes de responsabilidad, la antijuridicidad sólo se puede anular por una declaración del mismo género, es decir, legal y con capacidad para hacer lícita una conducta típica.

Según los teóricos del derecho penal, las causas de justificación son las siguientes:

- a) Legítima defensa.
- b) Estado de necesidad.
- c) Cumplimiento de un deber.
- d) Ejercicio de un derecho.
- e) Obediencia jerárquica (si el inferior está legalmente obligado a obedecer), cuando se equipara al cumplimiento de un deber.



f) Impedimento legítimo.

a) Legítima defensa.

La legítima defensa es la primera causa de licitud que se abordará en este trabajo. Se considera como legítima defensa, según el artículo 15 fracción IV del ordenamiento penal vigente, que a la letra dice:

“ El delito se excluye cuando: IV. Se repela una agresión real, actual o inminente, y sin derecho, en protección de bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que exista necesidad de la defensa y racionalidad de los medios empleados y no medie provocación dolosa suficiente e inmediata por parte del agredido o de la persona a quien se defiende.

Se presumirá como defensa legítima, salvo prueba en contrario, el hecho de causar daño a quien por cualquier medio trate de penetrar, sin derecho, al hogar del agente, al de su familia, a sus dependencias, o a los de cualquier persona que tenga la obligación de defender, al sitio donde se encuentren bienes propios o ajenos respecto de los que exista la misma obligación; o bien, lo encuentre en alguno de aquellos lugares en circunstancias tales que revelen la probabilidad de una agresión.”

El núcleo del concepto de la legítima defensa está suficientemente contenido en la concreta fórmula que dice: Defensa necesaria es la que se requiere para oponerse a una agresión actual e injusta, misma que se dirige en contra del que se defiende (agredido), o contra un tercero.

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



También se dice que se legitima la defensa necesaria para repeler una agresión actual y contraria al derecho, mediante una agresión contra el atacante. La defensa es legítima cuando se contra-ataca, a fin de que no se consuma el daño que una agresión grave e inminente pretende causar. Para Cuello Calón, la legítima defensa

" Es la necesidad para rechazar una agresión actual o inminente e injusta mediante un acto que lesiona bienes jurídicos del agresor." ⁴⁷

La misma justificación permite que la repulsa sea realizada por un sujeto diferente al afectado, cuando se efectúa en defensa del agredido en el momento preciso de la acometida, se justifica el comportamiento siempre y cuando no sobrepase el alcance del daño que hubiera logrado el atacante.

En base a lo anterior, se puede concluir que la legítima defensa consiste en que el agredido o terceras personas repelen una ataque injusto, antijurídico o contrario a derecho.

b) Estado de necesidad.

El estado de necesidad es el peligro actual o inmediato para bienes jurídicamente protegidos, que sólo puede evitarse mediante la violación de otro bien jurídico.

⁴⁷ Cuello Calón, Eugenio; ob. cit., p. 355



Según el maestro Castellanos Tena, el estado de necesidad es una situación de peligro actual para los intereses protegidos por el derecho, en el cual no queda alternativa que la violación de los intereses del otro, jurídicamente protegidos.⁴⁸

El fundamento legal del estado de necesidad está contenido en el Código Penal vigente, artículo 15 fracción V que dice a la letra: " El delito se excluye cuando: V. Se obre por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado dolosamente por el agente, lesionando otro bien de menor o igual valor que el salvaguardado, siempre que el peligro no sea evitable por otros medios y el agente no tuviere el deber jurídico de afrontarlo."

Puede decirse entonces que el estado de necesidad está justificado dentro de ciertos límites, los cuales consisten en el ataque contra bienes ajenos jurídicamente protegidos, a fin de salvar los propios de igual o de mayor valor. La justificación permite hablar de un derecho de necesidad.

El estado de necesidad se diferencia de la legítima defensa en virtud de que constituye en sí mismo, una acción o ataque; mientras que la defensa es una reacción contra el ataque.

Casos específicos de estado de necesidad:

⁴⁸ Castellanos Tena, Fernando; ob. cit., p. 182

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



El aborto terapéutico que la ley consagra en el artículo 334 como causa de exclusión del delito. No había necesidad de reglamentarlo por separado por caber la hipótesis prevista dentro de la fracción V del artículo 15 del Código Penal para el Distrito Federal. Se trata de dos bienes en conflicto, ambos tutelados jurídicamente: la vida de la madre y la vida del ser en formación; se sacrifica el menor para salvar el de mayor valía.

El robo de famélico o robo necesario, se encuentra contenido en el artículo 379 del Código Sustantivo para el Distrito Federal, pero también queda encuadrado dentro de la fórmula del estado de necesidad, previsto en la fracción V del artículo 15 de nuestro ordenamiento penal.

En esta figura existe una colisión de intereses tutelados jurídicamente: por una parte, el derecho del necesitado de lo ajeno, que puede ser de tanta importancia como la misma conservación de la vida; por otra, el derecho del propietario de los bienes atacados.

e) Cumplimiento de un deber.

Se dice que hay cumplimiento de un deber cuando alguien realiza una conducta ordenada por la norma.

Esta causa de licitud se encuentra contenida en la fracción VI del artículo 15 del Código Penal vigente para el Distrito Federal, que dice: " El delito se excluye cuando: VI. La acción o la omisión se realicen en, cumplimiento de un deber



jurídico ..., siempre que exista necesidad racional del medio empleado para cumplir el deber ..., y que este último no se realice con el solo propósito de perjudicar a otro."

Por su parte, Cuello Calón dice que el cumplimiento de un deber sólo es aplicable a los que se hallan investidos de funciones públicas, ya que esta exigente se refiere a deberes impuestos por la ley.

Como ejemplo de esta autorización puede citarse el caso del agente de la autoridad, al proceder a una detención cumplimentando la orden de aprehensión decretada por el juez, no priva ilegalmente de su libertad al acusado; el actuario, al secuestrar la cosa cuyo aseguramiento ha sido decretado legalmente, para entregarla en depósito contra la voluntad del dueño, no realiza una conducta antijurídica: en ambos casos se trata de conductas lícitas.

De lo anterior se comprende que dichas personas, aun cuando lesionan bienes subjetivos, su actuación se ubica en el cumplimiento de un deber.

d) Ejercicio de un derecho.

El fundamento jurídico de esta causa de licitud se encuentra contenido en el artículo 15 fracción VI del Código Sustantivo de la materia, que dice a la letra: "El delito se excluye cuando: VI. La acción o la omisión se realicen en ...el ejercicio de un derecho siempre que exista necesidad racional del medio empleado para ...ejercer el derecho, y que este último no se realice con el solo propósito de perjudicar a otro."

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



Según el Doctor Porte Petit, el ejercicio de un derecho consiste en el ejercicio de una facultad concedida a un sujeto por la norma permisiva o contra norma para la satisfacción de un interés más valioso, que prepondera sobre el interés que es antagónico.⁴⁹

Por su parte, Cuello Calón menciona que el ejercicio de un derecho consiste en que la ley reconoce a ciertas personas el derecho de ejecutar hechos que son objetivamente delictivos.

En tales casos los actos realizados, no obstante su apariencia ilícita, son justos, lícitos; ya que quien hace uso de su derecho a nadie puede ofender, y por lo tanto no comete ningún delito.⁵⁰

Como se mencionó anteriormente, el ejercicio de un derecho consiste en hacer uso de las facultades concedidas por la propia norma, con el propósito de satisfacer un interés predominante sobre los que se encuentran en conflicto.

Quien actúe de acuerdo con lo ordenado o prescrito por la ley, excluye por sí mismo el carácter delictuoso del acto que en tales circunstancias efectuó. Siempre y cuando el agente no se exceda en el ejercicio de sus derechos legalmente autorizados, su actuación será lícita.

Esta justificante se refiere a los derechos que el Estado concede y que permiten eliminar la antijuridicidad de los actos que podrían considerarse delictuosos,

⁴⁹ Porte Petit Candaudap, Celestino. ob. cit., p. 461

⁵⁰ Cuello Calón. Eugenio. ob. cit., p. 375



cometidos durante su realización. Como ejemplos pueden citarse las actividades deportivas que implican actitudes agresivas al establecerse una lucha o contienda que se caracterice por su violencia, tal es el caso del pugilismo, del fútbol, lucha grecorromana, etc.

e) Obediencia jerárquica.

Según los Doctores Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, la obediencia jerárquica es una causa que excluye la responsabilidad penal como inculpabilidad, y consiste en obedecer a un superior jerárquico legítimo, aún cuando su mandato constituya un delito, si se prueba que esta circunstancia no se conocía por el acusado y si además no es notoria.⁵¹

Cuello Calón, refiriéndose al tema que nos ocupa, menciona que la conducta del subordinado que ejecuta el mandato legítimo se encuentra justificada por la orden del superior jerárquico, siempre y cuando el subordinado obre conforme a los deberes que la ley le impone.⁵²

f) Impedimento legítimo.

Según el Doctor Porte Petit, hay impedimento legítimo cuando no se puede cumplir con un deber de la misma naturaleza y de mayor entidad.⁵³

⁵¹ Carrancá y Trujillo, Raul. ob. cit., p. 643

⁵² Cuello Calón, Eugenio. ob. cit., p. 381

⁵³ Porte Petit Candanedo, Celestino. ob. cit., p. 483

"FACULTAD DE DERECHO"
**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



Los problemas que se dan en la práctica de esta disposición legal consiste en determinar en cada caso, cuando una causa que motiva la inacción es legítima o justa, cuando es insuperable o incapaz de ser vencida por el esfuerzo de quien incurre en omisiones.

Puede concluirse que el impedimento legítimo consiste en la no ejecución de aquello que la ley ordena porque lo impide otra disposición superior, prioritaria en relación con la ley. En otras palabras, no se puede cumplir con el deber legal por cumplir con otro deber de la misma naturaleza pero de mayor entidad.

Con respecto al delito de defraudación fiscal, y en relación a lo anteriormente expuesto, puede afirmarse que en el delito de referencia, sólo podrían operar como causas de justificación: el estado de necesidad y el ejercicio de un derecho, respectivamente.

El estado de necesidad se daría en el caso de que un contribuyente sólo contara con la cantidad de dinero a pagar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por concepto de impuestos; sin embargo, en ese momento enferma gravemente uno de sus hijos, por lo que aquél hace uso del dinero que correspondía pagar por concepto de impuestos en la Secretaría ya mencionada, a fin de poder salvar la vida del menor que en todo caso representa un bien jurídicamente protegido de mayor valor que el cumplimiento de la obligación fiscal de enterar el impuesto.

Así mismo, considero que el ejercicio de un derecho se daría en el caso de que con el sistema de pago de impuestos en el banco, un contribuyente haciendo uso del



derecho que otorga el artículo 75 fracción IV del Código Fiscal de la Federación relativo al 20% del descuento en multas en el caso de que éstas se paguen dentro del mes siguiente a la fecha en que se notifica al infractor la resolución por la cual se le imponga la sanción, sólo entera la parte proporcional que le corresponde, según el artículo de referencia, y no obstante lo anterior la Secretaría de Hacienda le requiere el importe total por haber enterado sólo parte de éste, el contribuyente no cae en el supuesto del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, ya que existe el ejercicio de un derecho como causa de justificación.

VII.- CULPABILIDAD

Corresponde ahora iniciar el análisis de este elemento del delito, importante noción porque siendo el delito la conducta típica, antijurídica y culpable, se debe orientar la atención hacia la culpabilidad, pues sin ésta no se conformaría el delito.

Una conducta será delictuosa, no sólo cuando sea típica y antijurídica sino además culpable, cuando a causa de las relaciones psíquicas existentes entre ella y su autor, deba serle jurídicamente reprochada.

Según Jiménez de Asúa, la culpabilidad puede definirse como: " El conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica."⁵⁴

Para Mezger, " La culpabilidad es el conjunto de los presupuestos que fundamentan el reproche personal al autor por el hecho punible que ha cometido."⁵⁵

⁵⁴ Jiménez de Asúa, Luis. ob. cit., p. 444

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



Puede decirse que la culpabilidad es un enlace o vínculo de carácter psicológico que se establece entre el sujeto y su conducta y el reproche de aquél por ejecutar una acción u omisión que sea contraria a la ley penal.

La Doctrina ha estudiado a la culpabilidad, surgiendo diversas teorías que tratan de explicar. Una de ellas; la teoría psicologista tiene como pretensión encontrar su fundamento en el nexo psicológico existente entre el sujeto y el resultado, o bien entre el sujeto y la conducta (en el caso de los delitos formales), pero tal como la teoría resulta incompleta, ya que no contiene a la culpa que es una de las formas de la culpabilidad, incluyendo en su definición solamente al dolo.

La otra teoría es la normativa, misma que sostiene que el fundamento de la culpabilidad es lo reprochable, esto es que, no basta el nexo psicológico, sino que será necesario que el resultado se caracterice por la reprochabilidad hacia el sujeto que lo haya producido.

En consecuencia, para la corriente psicologista, la culpabilidad radica en el hecho causal del resultado; para la normativista, es el juicio de reproche a una motivación del sujeto.

Las formas de culpabilidad son: el dolo y la culpa. El fundamento jurídico de lo anotado con anterioridad, se encuentra plasmado en el artículo 8 del Código Penal vigente para el Distrito Federal, mismo que dice a la letra: " Las acciones u

⁵⁵ Mezger, Edmund; *"Derecho Penal, parte general"*, Barcelona 1962, p. 189



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente." Corresponde ahora revisar en que consiste cada una de ellas.

a) Dolo.

Esta forma de culpabilidad está contenida en el artículo 9 del Código Sustantivo de la materia, que dice: "Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley..."

Según Cuello Calón, el dolo se identifica con la voluntad intencional y puede definirse como: "La voluntad consciente dirigida a la ejecución de un hecho que la ley prevé como delito."⁵⁶

Por dolo debe entenderse: un consecuencia típicamente contraria a derecho, con conciencia de que se quebranta el deber, con preciso conocimiento de las circunstancias del hecho y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación humana y la modificación que se opera en el mundo exterior, con voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que se quiere o ratifica.

Respecto a las especies del dolo, cada tratadista establece su propia clasificación. En el presente estudio se analiza la que considero de mayor importancia práctica.

⁵⁶ Cuello Calón, Eugenio. ob. cit., p. 445

"FACULTAD DE DERECHO"
**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



A) Dolo directo: En éste, la voluntad del agente se orienta directamente al resultado que se pretendió, originando una identidad entre el hecho real y el que se pretendió.

B) Dolo indirecto: En éste, el agente se propone un fin y sabe que se producirán otros resultados típicos y antijurídicos, los cuales no son objeto de su voluntad, pero aun sabiendo esto no desiste con tal de realizar su propósito.

C) Dolo eventual: Aquí, el sujeto desea un resultado delictivo, previéndose la posibilidad de que surjan otros no deseados, pero a pesar de esta representación, no renuncia a la ejecución del hecho.

De tal suerte que el dolo directo, en el caso de este tipo, se presentará cuando se quiera el resultado típico, antijurídico y culpable, que resulta de realizar la conducta prevista en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

b) Culpa.

Esta forma de la culpabilidad esta regulada en el artículo 9 del ordenamiento penal vigente para el Distrito Federal, mismo que dice: "Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previó confiando en que no se produciría en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias personales."



La opinión de Cuello Calón en relación a la segunda forma de la culpabilidad, refiere que existe culpa: "...cuando obrando sin intención y sin la diligencia debida se causa un resultado dañoso, previsible y penado por la ley."⁵⁷

Esta especie de la culpabilidad se presenta cuando un sujeto obra sin el cuidado indispensable y necesario; razón por la cual se origina un ilícito penal que es evitable y previsible.

Los elementos que forman la culpa son: 1º Un actuar voluntario, o sea la conducta humana; 2º que dicho actuar se realice sin las cautelas o precauciones exigidas por el Estado y; 3º los resultados del acto deben ser previsibles, evitables y tipificarse penalmente; por último, precisa una relación de causalidad entre el hacer o no hacer iniciales y el resultado no requerido.

Hay dos especies de culpa, la consistente y la inconsistente, la primera es también denominada culpa con previsión o con representación, y se presenta cuando el agente ha previsto el resultado, pero no lo quiere teniendo la esperanza de que éste no se produzca.

La segunda también es llamada culpa sin previsión o sin representación, y existe cuando el sujeto no prevé el efecto de su conducta, no obstante ser previsible.

El delito de defraudación fiscal es un delito eminentemente doloso, ya que requiere un especial estado anímico, la conducta requiere un acto de conocimiento y uno de

⁵⁷ *Ibidem*

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



voluntad, por lo que se considera un delito típicamente intencional; en tal virtud, será imposible que se pueda hablar de culpa en esta figura delictiva.

VIII.- INCULPABILIDAD

La inculpabilidad es la ausencia de culpabilidad, aquella consiste en la absolución del sujeto en el juicio de reproche.⁵⁸

La inculpabilidad representa el aspecto negativo de la culpabilidad y se manifiesta en el ámbito jurídico en cuanto estén ausentes los elementos esenciales de la culpabilidad: conocimiento y voluntad.

La Doctrina también hace referencia a la no exigibilidad de otra conducta, como causa de inculpabilidad, aunque es conveniente hacer notar que, en este caso, al no eliminar ninguno de los elementos de la culpabilidad, no podrá considerarse como verdadera causa de inculpabilidad, antes bien, es una excusa absolutoria, aspecto negativo de la punibilidad.

De lo anterior se deduce que la inculpabilidad se presenta cuando una persona actúa en forma aparentemente delictuosa, pero no se le puede reprochar la conducta por existir una causa de inculpabilidad que se refiere a la ausencia de conocimiento o voluntad en la realización de la conducta; esto es, que si no se presentan los dos elementos esenciales de la culpabilidad o, al menos uno de ellos, no puede integrarse

⁵⁸ Jiménez de Asúa, Luis; ob. cit., p. 418



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ésta; dichos elementos son: el volitivo y el cognoscitivo; tal es el caso del error esencial de hecho y la coacción sobre la voluntad o " Vis moral ".

Los autores han distinguido del error dos variedades: de hecho y de derecho. Sólo al primero se le atribuye eficacia para anular, o al menos modificar la culpabilidad; al segundo le es negada por completo esa virtud.

El error de hecho se clasifica en esencial (el cual puede ser vencible o invencible), y accidental (éste comprende el error en el golpe, en la persona y en el delito).

El error genera la desintegración del delito cuando es esencial, insuperable e invencible, de lo contrario lo deja inalterable, al menos en su forma culposa.

El error de hecho esencial e invencible puede ser de tipo o de licitud. Será de tipo cuando recaer sobre uno o más de los elementos del tipo; el de licitud, debe traducirse en las eximentes putativas y se presenta cuando el agente piensa que su conducta es lícita por estar amparada en una causa de justificación, no estándolo.

Ahora bien, el error es un falso conocimiento de la realidad, es un estado de la inteligencia por el cual un objeto del mundo externo se desconoce tal cual es. Dentro del campo jurídico-penal, todo actuar erróneo de un sujeto revela su falta de oposición con los fines que el derecho se propone a realizar.

Hay quienes opinan que la ignorancia es también causa de inculpabilidad. La ignorancia es un total desconocimiento de la realidad, en tales condiciones, esta supuesta causa de inculpabilidad no tiene relevancia para el derecho penal.

"FACULTAD DE DERECHO"
**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



La coacción sobre la voluntad es considerada causa eliminadora del elemento volitivo, indispensable para que un comportamiento típico y antijurídico sea culpable, es de carácter puramente moral. Un sujeto sometido a una amenaza grave (temor fundado), actúa involuntariamente, por tanto los actos delictivos que ejecute en semejante estado de ánimo, serán inculpables.

IX.- LA PUNIBILIDAD

Se ha considerado a la punibilidad como una consecuencia lógica del delito, por ello la penalidad no puede tener, en ningún caso, el carácter de elemento esencial del delito y habrá de considerarse su presencia como el resultado de la previa integración de aquél.

Puede afirmarse que un comportamiento será delictivo siempre que llene los requisitos de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, y nunca un acto u omisión será delito por el hecho de ser punible; por el contrario, un delito podrá ser punible.

Este criterio se sustenta en el hecho de que existen delitos a los cuales no se les aplica sanción penal alguna, por mediar una excusa absolutoria; o bien, porque hay actos humanos que sin constituir delito, de acuerdo con el ordenamiento legal correspondiente, se hacen merecedores a una sanción (infracciones disciplinarias o administrativas).



El maestro Ignacio Villalobos, opina: " La punibilidad como merecimiento, como responsabilidad o como derecho correspondiente al Estado, se engendra por la antijuricidad y la culpabilidad va implícita a éstas como consecuencia".⁵⁹

En resumen la punibilidad es:

- 1) Merecimiento de penas;
- 2) Amenaza estatal de imposición de sanciones si se llenan los presupuestos legales;
- y
- 3) Aplicación fáctica de las penas señaladas en la ley.

En el delito de defraudación fiscal, la punibilidad se encuentra prevista en el segundo y tercer párrafos del Artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

"...El delito de defraudación Fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$100,000.00; cuando exceda, la pena será de tres a nueve años de prisión."⁶⁰

X.- AUSENCIA DE PUNIBILIDAD O EXCUSAS ABSOLUTORIAS

El aspecto negativo de la punibilidad está constituido por las excusas absolutorias, consideradas como las circunstancias que por razones de Política Criminal, toma el legislador para dejar sin punición determinados delitos.

⁵⁹ Villalobos, Ignacio. ob. cit., p. 214

⁶⁰ Código Fiscal de la Federación. Edit. Delma, Ed. 12ª, México 1996, p. 265

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



Estas causas de impunidad presuponen la configuración total del delito, cuya consecuencia normal y ordinaria sería la aplicación de una pena, que no se impone por utilidad social.

Los juristas Carrancá y Trujillo y Carrancá y Rivas, afirman sobre las excusas absolutorias: " Son causas que dejan subsistir el carácter delictivo de la acción, causas personales que excluyen sólo la pena, pues por las circunstancias que concurren en la persona del autor, el Estado no establece contra tales hechos sanción penal alguna."⁶¹

Con la cita transcrita se corrobora una vez más, solamente en relación a la pena, que la punibilidad es una consecuencia del delito. En presencia de una excusa el hecho no es punible, mas no por ello pierde su delictuosidad.

En relación al delito objeto de este estudio, se concluye que no se da ninguna excusa absolutoria.

XI.- CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD

Se ha dicho que el delito, dentro de su unidad sustancial, está constituido por cuatro elementos vinculados entre sí por prelación lógica: conducta, o hecho, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad. Ahora corresponde precisar el papel funcional, dentro de la dogmática del delito, de las condiciones objetivas de penalidad.

⁶¹ Carrancá y Trujillo, Raúl. ob. cit., p. 651



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Según Mezger, las condiciones objetivas de punibilidad de la acción, son ajenas a la misma en su aspecto causal físico y pueden ser consideradas como anexos al tipo.⁶²

Ahora bien, las condiciones objetivas de punibilidad son las condiciones especiales que la ley establece para que la pena se aplique a un acto ya punible.

En el delito de defraudación fiscal, es requisito de procedibilidad de la acción penal, la querrela del ofendido, que en este caso sería el Estado; misma que no entraña condicionalidad objetiva de punibilidad, como pudieran opinar algunos estudiosos del Derecho.

XII.- AUSENCIA DE CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD

Se dice que hay ausencia de condiciones objetivas de punibilidad cuando la ley no establece condiciones especiales para que la pena se aplique a un delito determinado.

b) ITER CRIMINIS O CAMINO DEL DELITO

El delito se desplaza a lo largo del tiempo, desde que apunta como idea o tentación en la mente, hasta su terminación; recorre un sendero o ruta desde su iniciación hasta su total agotamiento.

A este proceso se le llama "iter criminis" o camino del crimen.

⁶² Mezger, Edmund. ob. cit., p. 424

"FACULTAD DE DERECHO"
**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



El " iter criminis " consta de dos fases, la fase interna que a su vez se divide en: idea criminosa o ideación, deliberación y resolución; la fase externa: la manifestación, la preparación y la ejecución: tentativa (inacabada o acabada), o consumación del delito).

I.- FASE INTERNA

El delito nace como idea en la mente del hombre -apareciendo internamente- después de un proceso subjetivo, más o menos prolongado a la trayectoria desplazada por el delito desde su iniciación hasta que se encuentra a punto de exteriorizarse, se llama fase interna.

En la vida del delito concurren una actividad mental y una muscular, la primera pertenece a la fase interna, en la cual se incluye la idea criminosa formada por el motivo, la deliberación y la resolución.

a) Idea criminosa o ideación.

Según Fernando Castellanos Tena, esta fase inicia cuando en la mente humana aparece la tentación de delinquir, que puede ser acogida o desairada por el sujeto. Si el agente le da albergue, permanece como idea fija en su mente y de ahí puede surgir la deliberación.⁶³

⁶³ Castellanos Tena, Fernando. ob. cit., p. 276



b) Deliberación.

Consiste en la meditación sobre la idea criminosa, en una ponderación entre el pro y el contra. Si la idea resulta rechazada, es anulada en la mente misma, pero puede ocurrir que prospere.

En la deliberación hay una lucha entre la idea criminosa y las fuerzas morales, religiosas y sociales inhibitorias.

Según Osorio y Nieto, la deliberación se refiere a la valoración, a la meditación entre la realización o abstención del hecho delictuoso.⁶⁴

c) Resolución.

A esta etapa corresponde la intención y voluntad de delinquir. El sujeto, después de pensar lo que va a hacer, decide llevar a la práctica su deseo de cometer el delito; pero su voluntad, aunque firme, no ha salido al exterior, sólo existe como propósito en la mente.

La fase interna no es punible en virtud de que el derecho penal sanciona únicamente los hechos realizados y no las ideas; además, nadie puede ser sancionado por sus pensamientos.

⁶⁴ Osorio y Nieto, *op. cit.*, p. 77

"FACULTAD DE DERECHO"
**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



II.- FASE EXTERNA

La fase externa comprende desde el instante en que el delito se hace manifiesto y termina con la consumación del mismo.

En la fase externa, el primer momento es la manifestación de la idea que el sujeto tiende a realizar objetivamente en el mundo exterior.

a) Manifestación.

La idea criminosa aflora al exterior, surge ya en el mundo de relación, pero simplemente como idea o pensamiento exteriorizado, antes existente sólo en la mente del sujeto. La manifestación no es inculpa.⁶⁵

b) Preparación.

Los actos preparatorios se producen después de la manifestación y antes de la ejecución.

Según el maestro Castellanos Tena, los actos preparatorios se caracterizan por ser de naturaleza inocente en sí mismos, y pueden realizarse con fines lícitos o delictuosos; no revelan de manera evidente el propósito, la decisión de delinquir.⁶⁶

⁶⁵ Castellanos Tena, Fernando. ob. cit., p. 277

⁶⁶ *Ibidem*; p. 278



c) Ejecución.

Según Cortés Ibarra, en esta etapa la conducta penetra en el tipo delictivo. Presenta dos formas punibles: tentativa y consumación, la conducta agota plenamente el tipo.⁶⁷

El maestro Castellanos Tena, coincide con Cortés Ibarra y al respecto menciona que la ejecución puede ofrecer dos diversos aspectos: tentativa y consumación.

1.- Tentativa.

En la tentativa existe ya un principio de ejecución y, por ende, la penetración en el núcleo del tipo. La tentativa representa los actos ejecutivos, todos o algunos, encaminados a la realización de un delito, si éste no se consuma por causas ajenas a la voluntad del agente.

La tentativa, a su vez, se divide en: tentativa acabada y tentativa inacabada.

a) Tentativa acabada.

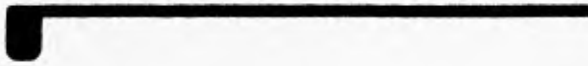
Mezger manifiesta que, en la tentativa acabada, el sujeto si ha realizado todos los actos por él requeridos, pero el resultado no se produce por causas ajenas a su voluntad.⁶⁸

⁶⁷ Cortés Ibarra, Miguel Angel. ob. cit., p. 258

⁶⁸ Mezger, Edmund. ob. cit., p.p. 265-266

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



b) Tentativa inacabada.

Mezger manifiesta que, en la tentativa inacabada, el sujeto no ha realizado todos los actos que por su parte se requieren para que el delito se consuma.⁶⁹

III.- CONSUMACION

El acreditado maestro Castellanos Tena, menciona que se llama consumación a la ejecución que reúne todos los elementos genéricos y específicos del tipo penal.⁷⁰

Con respecto al delito de defraudación fiscal, debe concluirse que son factibles los seis elementos que integran las dos facetas del "iter criminis", por tratarse de un delito eminentemente doloso.

⁶⁹ *Ibidem*

⁷⁰ Castellanos Tena, Fernando. ob. cit., p. 281



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**CAPITULO IV.
MARCO TEORICO - JURIDICO**



"FACULTAD DE DERECHO"
**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



CAPÍTULO IV
MARCO TEÓRICO - JURÍDICO

A) ANÁLISIS DE LA LEGISLACION

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en su primer párrafo define al delito de defraudación fiscal, al que desde 1967 se le han modificado algunas palabras, pero en lo esencial conserva su sentido inicial.

Artículo 108. "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de algunas contribuciones u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal."

Como puede apreciarse, la definición es muy semejante a la que establece el artículo 386 del Código Penal Federal, que a su vez se inspiró en el Código de 1871 que establece: "Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido."

El delito de fraude se castigará con las penas siguientes:

- I.- Con prisión de 3 días a 6 meses o de 30 a 180 días multa, cuando el valor de lo defraudado no exceda de diez veces el salario;
- II.- Con prisión de seis meses a tres años y multa de diez a cien veces el salario, cuando el valor de lo defraudado excediera de diez pero no de quinientas veces el salario;



III.- Con prisión de tres a doce años y multas hasta de ciento veinte veces el salario, si el valor de lo defraudado fuere mayor de quinientas veces el salario."

El Código Fiscal de la Federación, al tipificar esta conducta, contiene los elementos fundamentales como son el engaño o el aprovechamiento del error, y en vez de aludir a hacerse de una cosa o alcanzar un lucro indebido, establece la omisión total o parcial del pago de los impuestos o la obtención de algún beneficio con perjuicio del Fisco Federal.

La defraudación fiscal encuadra en el fraude genérico tal como afirma Rivera Silba al sostener: "Con criterio amplio la defraudación fiscal (a la que la ley de "degradación impositiva" denominaba Defraudación Impositiva) cabe en el fraude, puesto que la omisión del pago parcial o total de las contribuciones entraña hacerse ilícitamente de una cosa y el obtener un beneficio en perjuicio del Fisco equivale a alcanzar un lucro indebido".⁷¹

En el Código Fiscal de la Federación se encuentra una definición que menciona las omisiones contributivas o los beneficios que pueda alcanzar el infractor fiscal.

Rivera Silva, al analizar la definición encuentra los elementos siguientes:

- a) Uno formativo y de carácter alternante constitutivo por el engaño o aprovechamiento del error;

⁷¹ Rivera Silva, Manuel: "Derecho Penal Fiscal". Edit. Porrúa, México 1984, p. 120

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



- b) Otro teológico ubicado en el omitir el pago total o parcial de alguna contribución u obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal; y
- c) Una relación de causalidad entre los dos elementos señalados.

Analizando por separado el engaño encuentra lo siguiente:

El engaño requiere un preceder activo proyectado hacia la finalidad de hacer llegar a alguien una versión falsa de la realidad. De esta manera, el sujeto pasivo estima como verdaderos, determinados perfiles que la realidad no registra.

Invirtiendo el pensamiento encuentran que todas las realidades están conformadas con determinados elementos y cuando a estas realidades de él suman algunas partes inexistentes o se modifican o suprimen otras, recogiendo el sujeto pasivo como verdad la imagen señalada, se le está engañando.

En el engaño, el engañador lleva al engañado como realidad algo que en verdad no lo es.⁷²

En el aprovechamiento del error, el sujeto estima algo falso que para él es la realidad. El por sí mismo, víctima de una mala apreciación, fija a la propia realidad perfiles que no posee.

⁷² *Ibidem*, p. 121



Enterado el sujeto activo de este equívoco del pasivo, lo aprovecha para obtener los propósitos que persigue, haciéndolo que proceda con su misión a la versión falsa; la cual, el mismo pasivo aprecia como verdadera.

Tanto en el engaño como en el error existe actividad por parte del ofensor. En el engaño, el ofensor conoce los elementos de la realidad y conduce al engañado a otros diferentes, actuando éste bajo el influjo de la falsedad que le fue creada.

En el caso del aprovechamiento del error, el sujeto activo está enterado de dos situaciones: la de la realidad y la de la falsa versión que de aquella tiene una persona, y actúa utilizando la equivocada creencia del ofendido, el cual procede bajo el influjo del error.

El elemento teleológico está establecido en el hecho de omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener cierto beneficio, ocasionando perjuicio al Fisco Federal. El elemento comprende dos hipótesis: el relacionado con la contribución y el que se refiere al daño causado al Fisco Federal.

En cuanto a la contribución deben considerarse únicamente los impuestos, pues el artículo 2º. del Código Fiscal de la Federación comprende, dentro de las contribuciones además de los impuestos a las aportaciones de seguridad social y los derechos.

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



"Artículo Segundo . Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

Impuestos

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo;

Aportaciones de seguridad social

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado;

Contribuciones de mejoras

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas, y



Derechos

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en éste último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Accesorios de las contribuciones

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones, no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1º.

Correlación: artículos. 21 CFF (Pago de contribuciones fuera del plazo de actualización y recargos); 66 CFF (Pago a plazos de contribuciones omitidas. Recargos); 70 a 91 CFF (De las infracciones fiscales); 94 CFF (Sanciones

"FACULTAD DE DERECHO"

"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL"



pecuniarias en los delitos fiscales); 138 CFF (Sanción a notificados por notificaciones ilegales); 150 CFF (Gastos que derivan del procedimiento administrativo de ejecución); 10 CFF (Tasa aplicable para el pago de recargos).

El segundo supuesto lo conforma el beneficio económico en perjuicio del Erario Federal, el cual se puede obtener de cualquier manera, ya que la ley no hace enumeración de las formas con que se pueda obtener ese beneficio.

La relación de causalidad es indispensable para la configuración de esta figura delictiva, pues la ausencia del vínculo entre el engaño o el aprovechamiento del error y el beneficio obtenido, impide que se configure la defraudación fiscal; por el principio elemental que exige para la existencia del delito: el nexo de causalidad entre la conducta y el perjuicio advertido en el tipo.

Como ejemplo Rivera Silva cita la imprudencia de un sujeto: si la imprudencia no ocasiona los resultados previstos en un delito intencional, se puede concluir la no existencia del delito culposo. Como puede observarse falta en el ejemplo la relación de causalidad entre el incumplimiento de un deber de cuidado que las circunstancias y condiciones le imponen y el hecho típico.⁷³

Por otro lado, el párrafo segundo del artículo 108 prescribe: " El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto de lo defraudado no excede de \$100,000.00; cuando exceda de esta cantidad la pena será de tres a nueve años de prisión."

⁷³ *Ibidem*, p. 123



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Ahora bien, el párrafo tercero del artículo 108 señala: " Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años."

Al presentarse en ciertas ocasiones esta situación, el legislador previó no dejarla impune ya que le fijó una penalidad de tres meses a seis años.

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

Con respecto a la querrela como bien dice Rivera Silva hay un error técnico que encierra la existencia de ella, en cuanto que a un órgano del Estado como lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le está vedado, en purismo técnico, la formulación de ese requisito de procedibilidad destinado a los particulares los cuales pueden otorgar el perdón muy distinto al desistimiento concedido a la citada Secretaría en los casos de querrela.⁷⁴

El último párrafo del artículo 108 dice así: " Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones."

⁷⁴ Ibidem, p. 125

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



Lo antes afirmado, indica que para la formulación de la querrela debe tomarse en consideración el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal.

El delito de contrabando encuentra su precedente en el Código Aduanero, que en la actualidad comprende lo que se podría llamar contrabando clásico y las reformas que le anteceden tienen un contenido semejante.

El artículo 102 del Código Fiscal de la Federación comprende solo tres hipótesis para la comisión de este delito, y no las cinco que contenía la reforma de 1942.

No obstante, las dos hipótesis restantes se encuentran en otros preceptos con una mejor redacción.

El denominador común del delito de contrabando en la ley en vigor, radica en lo concerniente a introducir o sacar mercancía, como se observa de la lectura del párrafo inicial del precepto, que manifiesta: Artículo 102. "Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

- I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse;
- II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito, y
- III. De importación o exportación prohibida.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

De la lectura del párrafo citado puede inferirse que no es la omisión de impuestos el elemento principal del contrabando, pues excepto el previsto en el inciso primero, las otras dos hipótesis tienen autonomía absoluta y en ellas no se encuentra tal elemento, el cual únicamente está constituido en lo que comúnmente se denomina contrabando.

Al analizar las hipótesis previstas en cada uno de las fracciones del precepto en comento, se obtiene:

Artículo 102. Comete delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse;

El elemento objetivo consiste en introducir o sacar mercancías. Por introducir se entiende el hecho de hacer entrar mercancía a la Federación; y por extraer, el hecho de sacar algo de la República.

El elemento teleológico consiste en lograr omitir el pago de los impuestos, es decir, lograr esa introducción o retiro de mercancía de la Federación, sin pagar los impuestos que para tales casos contempla la ley.

El elemento subjetivo consiste en que mediando intención o culpa se logre lo señalado en el elemento teleológico.

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



Rivera Silva manifiesta que en la reforma de 1949 se señala que la introducción debía ser deliberadamente, por lo tanto se eliminaba la forma culposa y la preterintencionalidad que se vincula a la imprudencia.⁷⁵

La segunda hipótesis establecida en el Código prescribe :

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

La fracción está referida a la mercancía de tráfico intencional permitido, y lo que se sanciona es la omisión del pago de los impuestos, cuando éstos se han generado. Cualquier persona puede introducir o sacar mercancía del país sin cometer delito, siempre y cuando cumpla con el requisito fiscal del pago de impuestos correspondientes.

Existe la llamada mercancía restringida, contemplada en el Código Fiscal de la Federación, la cual necesita un permiso especial de importación o exportación, que implica el pago del arancel respectivo.

Esta mercancía sí se puede importar o exportar con su correspondiente arancel, pero se requiere una autorización previa de las Secretarías de Estado, sin la cual se configura el delito de contrabando, aunque se paguen los impuestos respectivos.

⁷⁵ *Ibidem*, p. 150



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Como se observa, esta hipótesis de comisión del delito de contrabando no reside fundamentalmente en el pago de los impuestos, sino en la falta del requisito del permiso de la autoridad competente.

La tercera hipótesis prescrita del contrabando es:

III. De importación o exportación prohibida.

En este caso Rivera Silva manifiesta que no hay tabla de impuestos cuando la importación o exportación está prohibida, por lo que resulta imposible la declaratoria de que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio.⁷⁶

Por lo tanto, lo que no se puede cobrar no puede ocasionar perjuicio alguno. Por esta razón al Fisco Federal le es imposible, en estricto derecho -cuando se extrae o introduce mercancía de tráfico internacional prohibido- hacer una correcta declaración señalando perjuicio, el cual no es susceptible de cuantificarse porque no existe impuesto por pagar.

En los casos de importación y exportación prohibida, el menoscabo directo que se produce afecta a la economía nacional, se puede afirmar que se causa un perjuicio al Fisco Federal, en cuanto que tiene relación directa con las importaciones y exportaciones.

El artículo 102 comprende un párrafo final que a la letra dice:

⁷⁶ *Ibidem*, p. 135

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



Artículo 102. También comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

Como se observa, el párrafo anterior tiene previstas dos hipótesis:

- I. La de la introducción de mercancías extranjeras al resto del país procedentes de las zonas libres; y
- II. La extracción de los recintos fiscales o fiscalizados de dichas zonas libres, sin que hayan sido legalmente entregadas por las autoridades o personas autorizadas para ello.

Rivera Silva manifiesta que la primera hipótesis tiene como antecedente la inmensa laguna que se presentó en varias reformas, al no decirse nada sobre lo relacionado con el paso de las mercancías de las zonas libres al resto del país.⁷⁷

Llegó a considerarse que si el contrabando de importación tenía como elemento fundamental la introducción de mercancías al país; el tránsito de dichas mercancías de la zona libre al resto del país, no entrañaba propiamente una introducción al territorio nacional, puesto que las mercancías ya estaban en la Federación, en virtud de que la zona libre está comprendida dentro de nuestras fronteras.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 81



La mercancía entraba a la zona libre sin cubrir los impuestos; de esta manera, la maniobra para evadir el pago de los mismos, consistía en hacer entrar los artículos a la zona libre para introducirlos posteriormente al resto del país. Formalmente no se presentaba el fenómeno de introducir mercancía a la República.

Rivera Silva dice que para subsanar esta deficiencia se creó la prevención en comento, comprendiendo las mercancías de importación permitida, restringida o prohibida.

De la última, piensa que no podría estar en la zona libre, pero como el tráfico en estos lugares es muy liberal, el legislador utilizó la frase "en cualquiera de los casos anteriores", entre los que quedan las mercancías restringidas y prohibidas.⁷⁸

La segunda hipótesis hace mención a las personas que extraían mercancía de los recintos fiscales o fiscalizados, sin que les hubiera sido entregada legalmente por las autoridades o personas autorizadas para ello. Obviamente, el sacar mercancías sin la autorización correspondiente, lleva implícita una conducta que revela la intención de evadir impuestos.

El delito de contrabando -en lo general- exige la declaratoria a que alude el inciso II del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece: para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

⁷⁸ *Ibidem*, p. 81

"FACULTAD DE DERECHO"
**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.

B) DE LA SANCION EN EL CONTRABANDO

Artículo 104. El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

I. De tres meses a seis años, si el monto de las contribuciones de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$100,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta \$150,000.00

II. De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$100,000.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de \$150,000.00.

III. De tres meses a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión, y

IV. De tres meses a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o



cuando se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, sólo se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.

C) DE LA CONDENA CONDICIONAL

El artículo 101 del Código Fiscal de la Federación prescribe:

Para que proceda la condena condicional cuando se incurra en delitos fiscales, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que el interés fiscal está satisfecho o garantizado.

En la Época actual, el Derecho Penal pone de manifiesto retiradamente que la finalidad de la sanción consiste en la readaptación social del delincuente.

De acuerdo a lo anterior, se rechazan las sanciones privativas de libertad de breve lapso y en delinquentes primarios, porque se considera que de esta manera lo único que se consigue es una corrupción mayor del infractor; máxime en reclusorios que en lugar de constituir centros de rehabilitación o corrección, resultan verdaderas "escuelas" del crimen.

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



Citado por Rivera Silva, con acertada reflexión González de la Vega afirma "...teniendo presentes los resultados funestos de las penas privativas de libertad por corto tiempo, para evitar degradar y corromper a los sujetos, es preferible su subrogación con la amenaza de aplicarlas agravadas en caso de reiteración del delito."

Así pues, la condena condicional es un sustituto penal de las penas cortas de prisión y sus accesorias, para delincuentes primarios que, a juicio del juez, no representan mayor peligro de reincidencia".⁷⁹

Legislación Especial.

" El Código Penal Mexicano no incluye todo el contenido del Derecho Penal; en nuestro sistema jurídico hay un número considerable de normas que están fuera del Código Penal, y forman una masa heterogénea a la que se le denomina ' Delitos Especiales ' Derecho Penal Especial."

Acertadamente, García Domínguez manifiesta que dentro de ese cuerpo de normas hay algunas que tienen variantes, particularidades, modalidades o excepciones si se les analiza de acuerdo a los principios del Derecho Penal tradicional; pero hay preceptos que sólo son repeticiones de las disposiciones de la parte general del Código Penal.⁸⁰

⁷⁹ *Ibidem*, p. 72

⁸⁰ García Domínguez, Miguel; "Ponencia presentada al Congreso Conmemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal", México, D.F., agosto de 1986.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Las conductas delictivas tipificados en los capítulos relativos de las distintas leyes administrativas, constituyen delitos de naturaleza idéntica substancialmente a los incorporados en el Código Sustantivo de la Materia.

El hecho que estos delitos y las sanciones inherentes a ellos se encuentren en las leyes administrativas no significa que sean de naturaleza diversa.

Los delitos especiales podrían estar ubicados en el Código Punitivo por las razones anteriormente citadas, como bien dice Rivera Silva, quien sostiene: " De paso debe censurarse la ausencia de criterio jurídico del legislador, por dar hospedaje a los delitos fuera del Código Penal, siendo en este Ordenamiento donde debería tener acomodo y así en lo alusivo a la materia que comentamos mejor sería desde los puntos de vista técnico y práctico destinar título propio en el Código Penal a los ' Delitos contra el Fisco ' y no registrarlos en un capítulo casi perdido dentro de un título del Código Fiscal de la Federación y en el cual se alternan normas de carácter sustantivo con otras de calidad adjetiva".⁸¹

Por otra parte, García Domínguez manifiesta que es importante mencionar el hecho de que la Secretaría de la Contraloría de la Federación no incluyó un capítulo de delitos en la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos.⁸²

Todas las conductas delictivas que pueden ser cometidas por los servidores públicos están incluidas en el capítulo correspondiente del Código Penal.

⁸¹ García Domínguez, Miguel. ob. cit. p. 8

⁸² Ibidem

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



Por otro lado, las Secretarías de Estado del Gobierno Federal han propuesto proyectos de leyes que se han convertido en iniciativas del Ejecutivo Federal primero, y posteriormente en leyes administrativas, cada una con su correspondiente capítulo de figuras delictivas.

Lo anterior se explica por el artículo 12 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que señala: " Cada Secretaría de Estado o Departamento Administrativo formulará respecto de los asuntos de su competencia, los proyectos de leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República."

Esta cuestión es muy importante, ya que como acertadamente señala García Domínguez, actualmente existen cuarenta y siete (47) leyes federales con un capítulo de delitos especiales y un total de trescientos cincuenta (350) delitos tipificados fuera del Código Penal contra sólo ciento cincuenta (150) delitos dentro de este código.⁸³

El Código Fiscal de la Federación es uno de esos cuarenta y siete cuerpos normativos con un capítulo de delitos.

Por otro lado, los artículos 21 y 102 de la Constitución nos hablan del monopolio de la acción penal en materia federal, la cual se le otorga al Ministerio Público Federal que es presidido por el Procurador General de la República y los artículos 27 y 43 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal se desprende que ninguna Secretaría tiene competencia para el despacho de asuntos relacionados con delitos.

⁸³ "Las Delitos Fiscales": Ponencia presentada al Congreso Conmemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. México, D.F., agosto de 1986



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

En particular, el artículo 31 fracción I de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene competencia para el despacho de los siguientes asuntos: " Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas y las leyes de ingresos federal y del Departamento del Distrito Federal."

La citada Secretaría de Estado no está facultada para formular propuestas de leyes relativas a delitos especiales.

Por lo anterior, es necesaria una política criminal en materia de delitos especiales, como manifiesta García Domínguez al sostener " Es un dato susceptible de ser apreciado fácilmente el que los delitos especiales se han desarrollado en México sin orden ni concierto; en ese desarrollo no ha habido planeación general, ni programas específicos por materia, ni reglas uniformes de técnica legislativa, ni un área responsable del todo."

" Como consecuencia del desparramamiento normativo se adolece de una gran anarquía ya que no ha habido criterios no menos uniformes, para tipificar delitos, para fijar los montos de las penas ni para diseñar las normas especiales."

"En el plano legislativo la Constitución Política contiene los principios fundamentales de carácter penal que orientan el sistema penal y la actividad de los órganos estatales en el ejercicio de su poder punitivo, por ejemplo, el principio de legitimidad, de legalidad, de jurisdiccionalidad, de bien jurídico, de acto, etc."

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



"Estos principios no siempre son respetados en el capítulo de delitos de las leyes administrativas. Hay en ellos múltiples figuras donde el bien jurídico no es de los que requieren la injerencia del Derecho Penal, con lo que se transgreden los principios de intervención mínima y del bien jurídico."⁸⁴

Moisés Moreno Hernández, citado por García Domínguez sostiene que ha habido una gran tendencia a la criminalización, producto de lo que se ha denominado: "Desenfrenada inflación legislativa, y que constituye un abuso del poder punitivo del Estado, cuando menos a nivel legislativo."

Como acertadamente dice García Domínguez, refiriéndose a las leyes administrativas que contienen capítulo de delitos: "No constituyen un verdadero sistema de delitos especiales."

El caudal de los delitos especiales no es funcional. Además de repeticiones estériles del Código Penal, un gran número de normas que tipifican delitos resultan obsoletas, porque no responden a las necesidades actuales no se adecuan a las concepciones modernas de la ciencia penal y de la política criminal."

En fin, se da una gran desconexión entre una gran parte de los delitos especiales y las exigencias de la realidad social."⁸⁵

⁸⁴ **"Ley Delitos fiscales"**: Ponencia presentada al Congreso Conmemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal. México, D.F., agosto de 1986

⁸⁵ García Domínguez, Miguel. ob. cit. p. 10



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

" Como en México no hay una política criminal en materia de delitos especiales, se hace necesario -como lo sostiene Moisés Moreno Hernández al decir- que la política criminal debe estructurarse dentro de la política social nacional, fincada en una imprescindible planificación condicionada por nuestras necesidades y problemas especiales." ⁸⁶

Es obvio que se hace necesaria una política criminal en materia de delitos especiales, pero debe ser una política que responda a los requerimientos del momento, acorde con nuestro sistema jurídico y político.

⁸⁶ Moreno Hernández, Moisés; "Algunos lineas para la Política Criminal", Revista Mexicana de Justicia, No. 2, Volumen 3, abril-junio de 1985, p. 112.

"FACULTAD DE DERECHO"

"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"



APENDICE DE JURISPRUDENCIA

Poder Judicial de la Federación

3er. CD-ROM Junio de 1993

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Epoca: 6A

Tomo: XIX

Página: 716

RUBRO: *DELITOS FISCALES.*

TEXTO: No es exacto que los procedimientos administrativos y judiciales puedan ser independientes cuando se trata de un delito fiscal, puesto que los derechos y las penas pecuniarias que de esos delitos se derivan, no puede cobrarlos la autoridad administrativa, sin que la judicial haya declarado previamente la existencia del delito; pues el cobro de las responsabilidades no pueden hacerlo las autoridades administrativas, sin justificar la existencia del delito ante la autoridad judicial, y sin que ésta dicte su fallo.

Precedentes:

TOMO XIX, Pág. 716 Roca Rómulo C.- 15 de octubre de 1926.- Nueve votos.



Poder Judicial de la Federación

3er. CD-ROM junio de 1993

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Epoca: 5A

Tomo: LVIII

Página: 1244

RUBRO: *INFRACCIONES FISCALES, NATURALEZA DE LAS.*

TEXTO: La naturaleza jurídica del carácter continuo de los delitos es, sin duda, análoga a la de las infracciones fiscales. Ahora bien, la omisión de dar el aviso a que se refiere el artículo 15 del Reglamento de la Ley de Impuestos a la Minería, tiene el carácter de una infracción continua, ya que la está cometiendo el infractor, mientras no dé el aviso respectivo, y esta naturaleza la viene a dar el artículo 119 del mismo Reglamento, al castigar la omisión, se sigue incurriendo en ella, esto es mientras no se presente el testimonio de la escritura respectiva.

Precedentes:

TOMO LVIII, Pág. 1244.- Amparo administrativo en revisión 4065/36.- Cía. Minera Favorita y Anexas. S.A.- 27 de octubre de 1938.- Mayoría de tres votos.

Poder Judicial de la Federación

3er. CD-ROM junio de 1993

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

"FACULTAD DE DERECHO"

"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"



Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Epoca: 8A

Tomo: VII JUNIO

Tesis: I. 3o. P. 28 P

Página: 454

Clave: TCO13028 PEN

RUBRO: *TRATAMIENTO EN SEMILIBERTAD EN LOS DELITOS FISCALES, SE REQUIERE PARA DISFRUTAR TAL BENEFICIO, LA COMPROBACION DE HABER SATISFECHO O GARANTIZADO EL INTERES FISCAL ADEUDADO.*

TEXTO: Si bien es cierto que para la procedencia de la sustitución de prisión por el beneficio de tratamiento en semilibertad, únicamente se requiere que el sentenciado, además de no ser merecedor a una pena mayor a la de tres años de prisión, reúna los extremos señalados en la fracción I, incisos a) y e), del artículo 90 del Código Penal Federal (que se refiere a la condena condicional), también lo es que el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, establece para la procedencia de su otorgamiento, la comprobación de que el interés fiscal se encuentre satisfecho o garantizado, de donde se desprende que para que el ahora quejoso disfrute de ese beneficio, será necesario acreditar tal extremo:- ello obedece al hecho de que en el orden fiscal de acuerdo con el artículo 94 de este ordenamiento legal, la autoridad judicial se encuentra impedida para imponer sanciones pecuniarias, por lo que, al no condicional el beneficio de tratamiento en semilibertad, se otorga de hecho la libertad, se otorga de hecho la libertad al sentenciado, careciendo de significación jurídica el proceso penal, así como la sentencia condenatoria con que culminó éste.



TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN LA MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Precedentes:

Amparo directo 1436/90. Eduardo Díaz Rivera Rodríguez. 20 de marzo de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Velasco Félix. Secretario: Teresa Ramos Hernández.

Poder Judicial de la Federación

3er. CD-ROM junio de 1993

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Epoca: 6A

Volumen: CV

Página: 54

RUBRO: *DELITOS FISCALES, REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD EN.*

TEXTO: Los artículos 284 y 286 del Código Fiscal de la Federación no crean requisito alguno de procedibilidad, previo o indispensable para formular la denuncia por delitos de carácter fiscal, pues sólo imponen, particularmente el primero, la obligación a las autoridades a quienes se dirigen, de actuar en orden a facilitar sus funciones al Ministerio Público, como auxiliares de la Policía Judicial Federal, lo que significa que las facultades de ésta no se menguan, sino que se complementan con la cooperación de las autoridades hacendarias a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, a las que sí está reservada la facultad de declarar que el fisco ha

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



sufrido o pudo sufrir perjuicio, como requisito previo para que se pueda ejercitar la acción penal contra los presuntos responsables de los delitos fiscales previstos por los artículos 247, 270 y 271 del Código Fiscal de la Federación. Sólo en los casos comprendidos en los anteriores dispositivos legales, es indispensable el requisito de procedibilidad mencionado.

Precedentes:

Contradicción entre las tesis sustentadas en los tocas 627/61 y R 1101/61 por el H. Tribunal Colegiado del Primer Circuito y la sustentada, por el H. Tribunal Colegiado del Segundo Circuito, en el toca. R 397/65.

Nota: La presente tesis constituye Jurisprudencia en los términos del artículo 195. tercer párrafo, de la Ley de Amparo.

Poder Judicial de la Federación

3er. CD-ROM junio de 1993

Instancia: Primera Sala

Fuente: Informe 1969

Parte: 11

Página: 60

***RUBRO:* REPARACION DEL DAÑO, NO PROCEDE EN DELITOS FISCALES.**

***TEXTO:* De acuerdo con lo que establecía el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación derogado, no procede la reparación del daño en delitos del orden fiscal, ya que las autoridades administrativas estaban facultadas para hacer efectivos**



los impuestos aludidos, y conforme al artículo 44 del código fiscal en vigor, igualmente determina que en esta clase de infracciones, la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, siendo las autoridades administrativas las que se encargan, con arreglo a las leyes fiscales, de hacer efectivos los impuestos que se omitan, consecuentemente, la sentencia que condena por ese concepto, es violatoria de garantías y debe concederse la protección constitucional.

Precedentes:

Amparo Directo 6250/68. Gabriel Elizarrarás González. 17 de Enero de 1969. 5 votos. Ponente: Mario G. Rebolledo.

Poder Judicial de la Federación

3er. CD-ROM junio de 1993

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Epoca: 8A

Tomo: VIII NOVIEMBRE

Tesis: IV. 3o. 61 P

Página: 188

Clave: TC043061 PEN

RUBRO: CONTRABANDO, DELITO DE, NO ES REQUISITO LA PREVIA QUERRELLA DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA PROCEDER PENALMENTE.

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



TEXTO: Para proceder penalmente en relación con el delito de contrabando a la importación, previsto por el artículo 102, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, no es requisito la previa querrela de la Secretaría de Hacienda, por no disponer así el artículo 92 del propio cuerpo normativo, pues tal existencia, según lo dispone la fracción I del citado numeral, sólo se refiere a los delitos fiscales definidos por los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, y 114 del Código Tributario dentro de los cuales no se comprende el ilícito de contrabando a la importación previsto por el citado artículo 102, fracción I, ya que para proceder penalmente por este delito, conforme a lo establecido por las diversas fracciones II y III, del propio artículo 92, sólo se requiere que la Secretaría de Hacienda declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir un perjuicio y que, en su caso, formule la declaratoria correspondiente respecto del contrabando de mercancías por las que deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente o de mercancías de tráfico prohibido.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Precedentes:

Amparo directo 148/90. Francisco Márquez Mendoza. 20 de febrero de 1991.
Unanimidad de votos. Ponente: José Antonio Hernández Martínez, Secretario:
Carlos R. Domínguez Avilán.

Poder Judicial de la Federación

3er. CD-ROM junio de 1993

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito



Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Epoca: 8A

Tomo: XI-MAYO

Tesis: I. 4o. A. 523 A

Página: TC014523 ADM

RUBRO: AMPARO BIINSTANCIAL, PROCEDENCIA DEL. CUANDO SE HACEN VALER VIOLACIONES DIRECTAS A LA CONSTITUCION RESPECTO A UNA ORDEN DE AUDITORIA.

TEXTO: Al impugnarse actos dados en el procedimiento oficioso de verificación de obligaciones fiscales y hacerse valer al lado de violaciones constitucionales, violaciones a disposiciones secundarias, opera la causal de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo, en relación con la tesis jurisprudencial número 23, visible en la página 45, de la Octava Parte del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1917 a 1985, cuyo rubro es " Actos futuros y actos probables ". En consecuencia, sólo procede cuando se hacen valer violaciones directas a la Constitución respecto de una orden de auditoría. Ello es así, pues conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales, está facultada para, entre otros, practicar visitas domiciliarias, a efecto de revisar su contabilidad, bienes y mercancías, cuya orden debe cumplir con los requisitos indicados en los artículos 38 y 43 del referido Código Fiscal de la Federación, esto es, constar por escrito, provenir de autoridad competente, estar fundada y motivada, señalarse el objeto que se persigue, el lugar donde debe

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



efectuarse la visita, el nombre del sujeto visitado, los nombres de los auditores, etc., lo que es complementado con los artículos 44 y 46 del ordenamiento legal mencionado que disponen la forma y términos en que de los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores; y en base a tales resultados la autoridad fiscal ejercerá sus facultades de liquidación de impuesto omitido, siguiendo para ello los requisitos previstos por el artículo 64 del tantas veces invocado Código Fiscal de la Federación. Tal procedimiento se denomina procedimiento oficioso, que como quedó precisado, se inicia con la emisión de la orden de auditoría y culmina con una resolución definitiva en que se determinan las obligaciones o contribuciones omitidas y que consta prácticamente de dos fases, la de verificación de cumplimiento de obligaciones fiscales y la de liquidación del impuesto omitido. Por tanto, si en una demanda de amparo se reclama una orden de auditoría, el citatorio respectivo, el acta de visita domiciliaria y la alteración de la orden de auditoría, es decir, actos que forman parte del procedimiento oficioso de que se habla y en particular de la fase de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales, esas actuaciones no constituyen acto definitivo, dado que tal carácter lo tendrá la resolución en que se determinen las obligaciones fiscales que se estimen omitidas, de modo que el afectado tendrá que esperar hasta que se emita la resolución definitiva correspondiente, para estar en posibilidad de impugnar junto con la liquidación de impuestos las irregularidades que en su concepto se hubiesen dado en la fase del ejercicio de las facultades de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales. Además, no debe perderse de vista que una orden de auditoría es un acto de molestia que desde luego al no cumplir con los requisitos previstos por el artículo 16 constitucional para ese efecto, es impugnable a través del juicio constitucional por



carecer de total fundamentación y motivación, pero cuando en dicho acto de molestia se dan las razones de su apoyo legal que permiten al particular conocer sus fundamentos y motivos, el afectado debe sujetarse al procedimiento respectivo hasta en tanto se pronuncie la resolución definitiva, pues pretender impugnar dicha orden de visita domiciliaria y el acta final de auditoría vía juicio de amparo, es tanto como combatir un acto dado dentro del procedimiento oficioso de verificación del cumplimiento de disposiciones fiscales que no es definitivo, procedimiento que no ha culminado y respecto de los cuales según la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación precisara, dispone que no procede el amparo.

**CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN LA MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL PRIMER CIRCUITO.**

Precedentes:

Amparo en revisión 1844/92. Moldumex, S.A. 8 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Méndez Calderón.

Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

"FACULTAD DE DERECHO"
**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



CONCLUSIONES





CONCLUSIONES

Primera.- Es conveniente y necesario actualizar la legislación especial, es decir, se debe realizar una reforma jurídica a fondo del Derecho penal-especial, con el fin de ubicar adecuadamente los tipos en el ordenamiento penal sustantivo.

Segunda.- Esta reforma jurídica, debe contemplar la eliminación de todas aquellas normas e ilícitos, que no tengan ninguna aplicación práctica, evitando con ello la represión por parte del la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Tercera.- Los delitos que resulten de la modernización, deben salir de la legislación especial para ubicarse en un capítulo especial del Código Penal.

Cuarta.- Esta modernización del Derecho penal-especial debe estar bien planeada sobre bases de política criminal y técnica legislativa, en la cual deben participar especialistas en Derecho Fiscal que asesoren a las comisiones correspondientes del Congreso de la Unión.

Quinta.- El tipo penal de defraudación fiscal:

- a) Es un tipo impersonal, ya que no requiere de calidad de sujeto activo.
- b) Es de acción, pues para engañar necesita una actividad.
- c) Es de omisión, en el respecto de aprovecharlo de un error.

"FACULTAD DE DERECHO"

"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL"



- d) Es de resultado material, se integra con el perjuicio del fisco federal.**
- e) En cuanto a la forma de participación o intervención del sujeto:**
- 1.- Cabe la fracción II del artículo 13, el que defrauda fiscalmente, (autor material).**
 - 2.- Puede presentarse la fracción III, cuando se trata de una sociedad; lo realizan conjuntamente.**
 - 3.- Pueden darse las hipótesis de las fracciones IV, V y VI.**
- f) El delito es de naturaleza dolosa, es decir, no puede presentarse en forma culposa. Por que se necesita un dolo directo para engañar o aprovecharse del error.**
- g) No pide referencia temporal o espacial.**
- h) Los medios comisivos son: engaño o aprovechamiento del error.**
- i) No requieren de elemento subjetivo del tipo de injusto**



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

BIBLIOGRAFIA



"FACULTAD DE DERECHO"

"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"



BIBLIOGRAFIA

1. Aftalión, Enrique R.; "Tratado de Derecho Penal Especial", Tomos I y IV, La Ley, Buenos Aires, 1969.
2. Carrancá y Trujillo, Raúl y Carrancá y Rivas, Raúl; "Derecho Penal Mexicano, Parte General", Edit. Porrúa, México, 1988.
3. Castellanos Tena, Fernando; "Lineamientos Elementales de Derecho Penal", Edit. Porrúa, México 1975.
4. Cortés Ibarra, Miguel Angel; "Derecho Penal, Parte General", Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1987.
5. Cuello Calón, Eugenio; "Derecho Penal, Parte General".
6. Fernández Doblado, Luis; "Culpabilidad y Error", México, ensayo de dogmática penal, U.N.A.M.
7. García Domínguez, Miguel Angel; Ponencia presentada al Congreso Conmemorativo del Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, México, agosto de 1986.



8. Giorgetti, Armando; "La Evasión Tributaria", Edit. Depalma, Buenos Aires.
9. González, Muñoz, Rossier, Ruiz, Tapia; "Historia de México", Edit. Larousse, México, 1995.
10. Hernández Esparza, Abdón; "El Delito de Fraude Fiscal", Editorial Botas, México, 1962.
11. Jiménez de Asúa, Luis; "Tratado de Derecho Penal", Buenos Aires, 1964.
12. Jiménez Huerta, Mariano; "Derecho Penal Mexicano", Porrúa, México, 1983.
13. Jiménez Huerta, Mariano; "Estudio Crítico de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal", México, Revista Criminalia número 2949, 1949.
14. Martínez Pérez, Carlos; "El Delito Fiscal", Editorial Montecorvo, Madrid, 1982.
15. Mezger, Edmund; "Derecho Penal, Parte General", Barcelona, 1962.
16. Miranda Gallino, Rafael; "Delitos Contra el Orden Económico", Editorial Astrea, Buenos Aires, 1970.
17. Osorio y Nieto, Cesar Augusto; "Delitos Federales", Editorial Porrúa, 2a. ed. México, 1995.

"FACULTAD DE DERECHO"

**"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 106 DEL CÓDIGO FISCAL
FEDERAL"**



-
18. Osorio y Nieto, Cesar Augusto; "Síntesis de Derecho Penal. Parte General", Edit. Trillas, México 1986.
19. Pavón Vasconcelos, Francisco; "Manual de Derecho Penal Mexicano", Edit. Porrúa, México 1985.
20. Porte Petit Candaudap, Celestino; "Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal", Edit. Porrúa, México 1958.
21. Reyes Tayabas, Jorge; "Los Requisitos de Procedibilidad en los Delitos Fiscales y la Petición de Sobresimiento por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público." inédito.
22. Rivera Silva, Manuel; "Derecho Penal Fiscal", Editorial Porrúa, México, 1984.
23. Villalobos, Ignacio; "Derecho Penal Mexicano".
24. Wagner, Adolfo; "La Ciencia de la Finanzas", Torino, 1891.
25. Zaffaroni, Eugenio; "Manual de Derecho Penal", México, 1986.



Legislación consultada:

- 26.- **Código Fiscal de la Federación, De. Delma. 12a. edición, México 1996.**
- 27.- **Código de Comercio, 63a. edición, Edit. Porrúa, México 1995.**
- 28.- **Código Penal para el Distrito Federal en materia común y para toda la República, en materia federal, Edit. Gómez Gómez, Hnos. México 1995.**
- 29.- **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 113a. edición, Edit. Porrúa México, 1996.**
- 30.- Instituto de Investigaciones Jurídicas; *Diccionario Jurídico Mexicano*, 2a. ed. Edit. Porrúa, México, 1987.
- 31.- Fernández de León, Gonzalo; *Diccionario Jurídico*, Tomo II y III, 3a ed. Ediciones Contabilidad moderna. Buenos Aires, Argentina.
- 32.- Coronas, Joan; *Breve Diccionario Etimológico de la Lengua Castellana* 2a ed. Edit. Gredos, Madrid, 1967.