

597

*2ef*



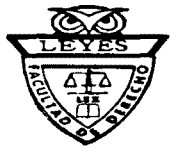
**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**ANALISIS DEL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL  
DE LA FEDERACION EN RELACION CON EL  
DELITO DE FRAUDE.**

**T E S I S**  
**Q U E P R E S E N T A :**  
**SERGIO REBOLLOSO CAZARES**  
**PARA OBTENER EL TITULO DE:**  
**LICENCIADO EN DERECHO**

ASESOR DE TESIS: LIC. ROBERTO REYES VELAZQUEZ



**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**  
CIUDAD UNIVERSITARIA

1997.



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

## SEMINARIO DE DERECHO PENAL

Cd. Universitaria, 3 de febrero de 1997.

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

El C. SERGIO REBOLLOSO CAZARES, ha elaborado en este Seminario a mi cargo y bajo la dirección del Lic. ROBERTO REYEZ VELAZQUEZ, su Tesis Profesional intitulada ANALISIS DEL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN RELACION CON EL DELITO DE FRAUDE, con el objeto de obtener el grado académico de Licenciado en Derecho.

El alumno ha concluido su Tesis de referencia la cual llena a mi juicio los requisitos señalados en el artículo 8 fracción V, del reglamento de seminarios para la Tesis Profesional, por lo que otorgo la aprobación correspondiente para todos los efectos académicos.

A T E N T A M E N T E .  
"POR MIRAZA HABLARA EL ESPIRITU".  
EL DIRECTOR DEL SEMINARIO.

DR. RAÚL CARANCA YRIVAS.

**D E D I C A T O R I A S .**

A la memoria de mi padre  
**MARGARITO REBOLLOSO SANTILLAN**  
porque su recuerdo perdurará  
en mí.

A mi madre **ANA MARIA CAZARES  
GOMEZ**, por el apoyo tan incondi-  
cional que me ha brindado a lo  
largo de mi vida y sin el cual  
jamás llegaría a la meta que me  
he fijado.

A mi esposa **GUADALUPE ORTEGA  
GUZMAN**, por su ayuda, compren-  
sion y estímulo que me brinda  
a lo largo de mi carrera.

A mis hijos que son la ilusión  
de mi vida SERGIO DANIEL Y  
MIGUEL ANGEL, con la preocupa-  
ción de construirles un mundo  
mejor.

A mis hermanos que siempre me  
estimularon para seguir adelante

A el Lic. FRANCISCO JAVIER  
BRIBIESCA VAZQUEZ, por su cali-  
dad de ser humano y amistad  
que me brindo, así como por su  
ayuda para introducirme al  
campo del derecho.

## INDICE GENERAL.

### CAPITULO PRIMERO

#### ANTECEDENTES HISTORICOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

|                                                         |    |
|---------------------------------------------------------|----|
| Introducción.....                                       | I  |
| 1.0.-Antecedentes Históricos de las Contribuciones..... | 1  |
| 1.1.-Grecia.....                                        | 2  |
| 1.2.-Roma.....                                          | 6  |
| 1.3.-Francia.....                                       | 11 |
| 1.4.-México.....                                        | 14 |
| 1.4.1.-México Precolonial.....                          | 14 |
| 1.4.2.-México Colonial.....                             | 19 |
| 1.4.3.-México Independiente.....                        | 21 |

### CAPITULO SEGUNDO.

#### MARCO CONCEPTUAL.

|                                             |    |
|---------------------------------------------|----|
| 2.0.-Contribución.....                      | 26 |
| 2.1.-Impuestos.....                         | 28 |
| 2.2.-Derechos.....                          | 32 |
| 2.3.-Aprovechamientos.....                  | 34 |
| 2.4.-Productos.....                         | 36 |
| 2.5.-La Teoría del Delito.....              | 38 |
| 2.5.1.-Elementos Positivos y Negativos..... | 40 |

## CAPITULO TERCERO.

### MARCO JURIDICO.

|                                                             |    |
|-------------------------------------------------------------|----|
| 3.0.-Constitucion Politica de los Estados Unidos Mexicanos. | 59 |
| 3.1.-Codigo Fiscal de la Federacion.....                    | 63 |
| 3.2.-Ley del Impuesto al Valor Agregado.....                | 67 |
| 3.3.-Ley del Impuesto Sobre la Renta.....                   | 71 |
| 3.4.-Legislacion Aduanera.....                              | 74 |

## CAPITULO CUARTO.

### ANALISIS DEL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN RELACION CON EL DELITO DE FRAUDE.

|                                                                         |     |
|-------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.0.-Los Sujetos de la Obligacion Fiscal.....                           | 80  |
| 4.1.-El Sujeto Activo de la Obligacion Fiscal.....                      | 81  |
| 4.2.-El Sujeto Pasivo de la Obligacion Fiscal.....                      | 85  |
| 4.3.-El Delito de Fraude .....                                          | 88  |
| 4.3.1.-Elementos del Fraude.....                                        | 92  |
| 4.4.-La Defraudacion Fiscal.....                                        | 101 |
| 4.4.1.-Elementos de la Defraudacion Fiscal.....                         | 107 |
| 4.5.-Analisis del Articulo 17 Constitucional en su Ultima<br>Parte..... | 113 |
| 4.6.-El Derecho Penal Fiscal.....                                       | 116 |
| Conclusiones.....                                                       | IV  |

|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| Propuesta.....                | VII |
| Referencia Bibliográfica..... | XI  |



## INTRODUCCION.

La idea de preparar el tema de investigaci3n ANALISIS DEL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN RELACION CON EL DELITO DE FRAUDE, surge desde que curse la materia de Derecho Fiscal y principalmente cuando se comento el articulo citado, contenido en el titulo IV, capitulo II, subtitulado de los delitos fiscales; pues dicho precepto en su contenido se puede decir que es identico al numeral 386 del C3digo Penal para el Distrito Federal en materia de fuero com3n y para toda la Republica en materia de fuero federal, es aqu3 donde me preocupe, respecto de hasta donde pueden ser equiparables la Defraudaci3n Fiscal y el delito de Fraude, iniciando por esta raz3n el desarrollo del presente estudio.

Este trabajo qued3 integrado de la siguiente manera:

En el primer capitulo subtitulado ANTECEDENTES HISTORICOS DE LAS CONTRIBUCIONES, se contemplan los antecedentes de las contribuciones de diferentes paises y desde luego adentrandonos en las diferentes formas de contribuci3n existentes en nuestro pa3s, acudiendo a la epoca precolonial, colonial e independiente; las diferentes formas

que se utilizaban para su recaudación, las sanciones impuestas a los evasores, así como las formas que el mismo utilizaba para evadir estas obligaciones fiscales.

Un segundo capítulo subtítulo MARCO CONCEPTUAL, este quedó integrado por diversos puntos de vista que dan tanto autores nacionales como extranjeros, al definir lo que es Contribución, Impuesto, Derecho, Aprovechamiento y Producto, analizando también el Concepto que maneja el Código Fiscal de la Federación de 1938 y 1967, así como el vigente; finalizando el capítulo con el estudio de la Teoría del Delito y sus elementos tanto positivos como negativos.

En el tercer capítulo subtítulo MARCO JURIDICO, en general se estudio a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pasando después al análisis del Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Sobre la Renta; así como sus respectivos reglamentos, finalizando con el estudio de la Legislación Aduanera.

Para finalizar en el cuarto capítulo subtítulo ANALISIS DEL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN RELACION CON EL DELITO DE FRAUDE, dentro del cual se analiza y estudia a los Sujetos Activos y Pasivos de la Obligación

Fiscal, prosiguiendo con el Delito de Fraude, así como sus elementos desprendidos de la Teoría Pentabólica del Delito analizada en el segundo capítulo, posteriormente se prosigue a ver lo que es la Defraudación Fiscal y por último el estudio del Derecho Penal Fiscal; resultando en conjunto de toda la presente investigación Conclusiones, una propuesta y referencias bibliográficas.

***CAPITULO PRIMERO***

***ANTECEDENTES HISTORICOS  
DE LAS CONTRIBUCIONES***

## 1.0. ANTECEDENTES HISTORICOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Es importante hacer un poco de historia tributaria, pues es necesario para conocer las formas que se utilizaban para recaudar los impuestos, además de la estrategia y los medios por los cuales se recaudaban.

Se dice que la tierra es propiedad colectiva del grupo y la gente de los clanes, se tiene libre acceso para el pastoreo y la caza en el territorio de la tribu, no existe el problema de finanzas públicas en el sentido que le atribuye la civilización moderna; por lo que al irse desarrollando la actividad económica primitiva mediante el sistema del trueque, hacía prácticamente imposible la obtención de créditos personales tales como para consentir la difusión de situaciones económicas de privilegio y esto tuvo como consecuencia hacer más difícil la expansión comercial.

Cuando la invención de la moneda real surgió como medio de cambio y medida de los valores además de ser medio de pago y valor intrínseco en el tiempo y en el espacio, dio origen a la institución peculiar de la civilización económica; esto es, al ahorro, a la formación del capital y de la propiedad privada.

Contemporáneamente con la aparición y la marcha progresiva de los sistemas tributarios, como también el

acrecentamiento de las imperfecciones de cualquier ordenamiento fiscal, el natural fenómeno humano de la oposición y de la resistencia a la obligación tributaria, fue encontrando concretamente actuación en la evasión tributaria.

Las limosnas constituían una severa obligación para el pueblo hebreo, quienes las evadían se hacían acreedores de severas sanciones corporales. Toda persona que no hacía el pago de este tributo era azotado públicamente; en la antigüedad las obligaciones fiscales también comprendían prestaciones en especie o personales, y los tributos eran de diversos tipos.

En lo que respecta al pago de los impuestos en forma de prestación personal o trabajo físico, en la actualidad podemos estar hasta cierto punto tranquilos, pues estas formas de pago han desaparecido completamente; ahora bien pasemos a ver las formas de recaudación tributaria que utilizó una de las primeras e importantes civilizaciones como lo fue GRECIA.

### 1.1. G R E C I A.

#### EL MUNDO ANTIGUO "ATENAS".

En las finanzas públicas Homéricas, o dijéramos en un principio los ingresos públicos se derivaban en su mayoría de

la propiedad real, los impuestos directos en especie y el reclutamiento de hombres y la requisición de bienes.

Los impuestos al consumo, no existían. El comercio exterior, por su carácter irregular en sus comienzos y por realizarse en forma de trueque, no podían sujetarse a derechos aduaneros sin embargo, sí existían algunos derechos cuasí aduaneros en forma de regalos extorsionados por el permiso de comerciar, si bien éstos no tenían relación directa con la cantidad importada.

Los atenienses del siglo V (a los que se les cita como ejemplo de la tributación indirecta), recibían entre la mitad y dos terceras partes de su ingreso público total como tributo de sus aliados o satélites. En el plano nacional, Atenas podía depender de las minas de lauretum, de los impuestos directos a los metecos, los ingresos de las cortes dichásticas (religiosas) y diferentes gravámenes directos regulares e irregulares, además de ingresos procedentes de dos fuentes principales:

a) Tributos e impuestos indirectos, sobre todo aranceles; y

b) Los impuestos directos internos, aunque repudiados por el grupo gobernante, se aplicaban a otros, fueran metecos (quienes proporcionaban la décima parte de los ingresos internos), prostitutas (Pornikon), adivinos, magos o esclavos liberados (Tribolon).

La tributación directa no era nada nuevo para los atenienses; lo único especial era que los ciudadanos libres de Atenas la aplicaban a otros.

En los días de Homero predominaban los impuestos directos; poco después, en el siglo III, en las monarquías Heleno-Macedónicas, los impuestos directos volvieron a convertirse en la fuente normal de ingresos públicos. Y todavía en 1846 D. C., Grecia recaudaba más de la mitad de sus ingresos gubernamentales de los impuestos a la tierra, muchos productos importantes entre ellos la paja y en muchos lugares el aceite de olivo estaban sujetos a un derecho de exportación y el impuesto a la tierra que sobre ellos pasaba se incluía en aquel entonces dentro de los ingresos aduaneros.

"La administración de las aduanas en Atenas fue encomendada a los Decastólogos, quienes se encargaban de recabar el tributo de carácter aduanero denominado Emporion (Emporio), que era el lugar donde ocurrían para el comercio gentes de diversas naciones; o Impertion (la potestad que tenía la Ciudad-Estado para imponer un tributo a las mercancías que se traían de otros lugares o que se enviaban al exterior). El impuesto se cobraba a la entrada de las mercancías en los puertos griegos y su cuota impositiva consistía en la quincuagésima parte del precio de la mercancía, o sea un dos por ciento de su valor; esta cuota



podía variar hasta un diez por ciento según las necesidades del ERARIO. Se tenían establecidos también derechos de exportación, de circulación y de tránsito de las mercancías."(1)

Los griegos se sirvieron de sus aduanas para establecer un mecanismo de restricción al cambio internacional de productos, además de favorecer a sus ciudades o colonias de la competencia de los artículos de otros países.

Utilizaron medidas proteccionistas para evitar la exportación de cereales y eludir el acaparamiento de los granos, para así prevenir las crisis sociales que podía traer consigo la falta de estos productos agrícolas. La inspección de estas medidas proteccionistas y antimonopolísticas se encomendó a los inspectores denominados Sitofílagos.

Así como GRECIA es necesario y además importante conocer y saber cuáles eran las formas que un país como lo fue el Imperio Romano utilizaba para recaudar los impuestos que imponía a sus ciudadanos; es por ello que a continuación haremos mención de la Gran Ciudad de ROMA.

-----  
(1) CARVAJAL CONTRERAS, Maximo, Derecho Aduanero. 4ª Edición. Editorial Porrúa S.A., México 1993. págs. 47 y 48

## 1.2. R O M A.

Es necesario e importante a la vez saber y conocer cuales fueron las formas que el imperio romano utilizaba para recaudar los impuestos que se imponían a los ciudadanos, dentro del Derecho Romano encontraremos el primero y más alto ejemplo de la Sistematización Jurídica de las relaciones entre el Erario y el Contribuyente.

Las formas de Imposición directa de los romanos fincaba en su origen, especialmente en dos tipos de tributo:

El tributum capitis, establecido inicialmente en medida igual para todos los ciudadanos sujetos a la obligación contributiva, y el Tributum Soli o Capitatio Terrana, impuesto a los poseedores de tierra, en razón de el grado de productividad de los cultivos, de la fertilidad del suelo, de la extensión de la propiedad, etc..

El Tributum Capitis, el cual consistía en una imposición directa personal, se inclinaba, por cierto periodo, en medida igual tanto sobre los ricos como sobre los pobres; pero por la arbitrariedad administración del tributo, este tipo de tributo terminó por gravitar solamente sobre los plebeyos.

Fue entonces cuando SERVIO TULLIO, con la institución del censo, sobre la base de un catastro, acudió a reparar tal injusta distribución del impuesto, formando así una igualdad tributaria en base a la riqueza poseída por cada

contribuyente. Por lo que este primer tributo se transformó, en Tributum Ex Censu. Y desde entonces los romanos instituyeron la declaración de las fuentes de recursos y de las riquezas, mediante la cual cada ciudadano estaba obligado a presentar la propia declaración.

El Tributum Soli, constituyó una de las fuentes de ingresos más regulares para las finanzas públicas romanas y su ordenamiento jurídico. (se pagaba en relación a los bienes poseídos, no sobre la propiedad).

La Centesima Rerum Venalium puede considerarse como la antecesora del moderno impuesto a los ingresos, y tanto ella como el impuesto a las sucesiones -heredado de Egipto- fue aplicado a razón del uno por ciento del valor de los productos vendidos en el mercado público, en este tipo de impuesto lo debía satisfacer el adquirente del esclavo. Pero poco después el tributo quedó a cargo del vendedor, pero gravito sobre el comprador, como sucede en ciertas transacciones de nuestros tiempos, al fijar el precio del esclavo, el vendedor no dejaba de tener en cuenta el tributo, esto daba origen a un fenómeno de verdadera y propia traslación del impuesto.

A cada miembro de una comunidad antigua monarquía o Ciudad Estado se le pedía que sacrificase sus intereses a los de la comunidad, desde este momento surgen las llamadas cargas públicas (Liturgias), que implicaban trabajo

obligatorio y debían efectuarlo las clases privilegiadas y ricas, las cuales también respondían por los pobres.

La responsabilidad de los agentes oficiales no sólo era personal dado que en su carácter de funcionarios estaban sujetos a castigos, sino también patrimonial, pues se obligaban a pagar de su bolsillo las pérdidas causadas al Estado por su deshonestidad o incapacidad.

El gobierno jamás renunció a su derecho a exigir de la población en caso de necesidad, y especialmente en tiempo de guerra, viveres y forrajes para soldados y oficiales, sumando ello a los impuestos ordinarios. Un ejemplo de esto es la angareia. Con este término se indicaba la obligación que tenía la población de suministrar animales, vehículos y naves para el transporte de hombres y cosas que se trasladaban para el servicio del Estado, esta forma nunca se abolió por los romanos de hecho a estas contribuciones especiales las llamaron Tasas de Guerra; mismas que comprendían según las necesidades, dinero, mercancías en especie (vituallas, alojamientos para tropas, forrajes y cobertizos para los bagajes).

Las contribuciones de mejoras tampoco fueron desconocidas para los romanos, los cuales, aplicaron tributos especiales a los propietarios frentistas por los gastos de mantenimiento y mejoramiento de vías públicas, canales, fosos, etc..

Es importante mencionar, el impuesto especial a que se sujetaron los hallazgos de tesoros, los enriquecimientos rápidos (ganancias eventuales, de guerra o de régimen), los monasterios, las iglesias, etc.. Una forma enteramente original fue la Alleluenyon, tipo de impuesto que tenía un estructura casi mutualista y que gravaba a los componentes de la comunidad sujeta a tal contribución. En el caso de que alguno de los sujetos al tributo no hubiese pagado el impuesto, el tributo debía repartirse entre los demás integrantes de la comunidad. Por tanto, el territorio sujeto a la imposición se dividía en unidades fiscales, cada una imponible según cierta cuota, y todos los habitantes que formaban la unidad fiscal eran solidariamente responsables respecto del Farris (Tesoro Nacional) por el monto íntegro del tributo debido por la comunidad.

Una de las formas que se utilizaba en esta ciudad para la recaudación de impuestos eran las Aduanas, estas se atribuyen al cuarto Rey Anco Marcio, quien las estableció en el puerto de Ostia, después de conquistarlo, aprovechando así las ventajas comerciales que con este puerto se obtenían para la navegación por el río Tíber. Se afirma que en este lugar se reglamentó el tributo que gravaba el comercio de importación y exportación y que en homenaje a este puerto se le denominó Portorium (De Portum-Puerta).

*"Según Margarita Lowell Cerexo, el Portorium tenía un triple aspecto de impuesto aduanal, porque se exigía a la entrada o salida del imperio o de las provincias que lo componían; de peaje o tasa establecida por el paso de ciertos caminos o puentes; y de alcabala o derecho exigido por una ciudad sobre las mercancías que se introducían a ella."*(2)

La Oficina Pública donde se pagaban los tributos en Roma, organizó la recaudación de su impuesto aduanal, variando su tarifa según la región aduanera de que se trataba; por ejemplo Asia Menor pagaba un 2% de su valor al ser importadas, en cambio en Sicilia su tasa impositiva era del 5% sobre su ad-valorem.

Para nuestro estudio es importante hacer mención a la figura del contrabando pues era un hecho usual dentro del Sistema Romano. Era común que los mercaderes pusieran la túnica blanca, la petesta y la bulla a los esclavos para que con estos distintivos de los hombres libres cruzaran las aduanas sin pagar el portorium (Impuesto Aduanal).

Así como las civilizaciones anteriores, es importante tomar en cuenta al país de FRANCIA; ya que es una gran potencia, de la cual es necesario conocer la forma de pago que se regía en esta nación, es por ello que a continuación hablaremos de la misma en las siguientes páginas.

-----  
(2) Idem, pág. 48

### 1.3. FRANCIA.

En la Francia medieval, los impuestos directos no sólo constituirían la fuente más importante de ingresos disponibles para la ley; eran la señal misma de su soberanía, de su derecho a gravar a sus súbditos fuera del dominio real.

Con los impuestos indirectos sucedía algo diferente: No sólo tenía menos importancia financiera y política, sino que eran más difíciles de administrar que los impuestos directos. El antiguo monarca medieval no estaba dotado para tratar con individuos en sus funciones de productores, mayoristas, minoristas, comerciantes y consumidores. La complicada actividad de una economía de compra y venta era demasiado difusa y sin embargo demasiado localizada, sujeta a cambios imprevistos para que un gobierno rudimentario la manejara sobre bases centralizadas.

La tributación indirecta en Francia no surgió como la fuente predominante de ingreso gubernamental sino hasta el siglo XVII. El regionalismo (doctrina política que propugna la concesión de la autonomía de las regiones de un Estado), y el gobierno feudales se basaban en los ingresos de la tierra; luego a principios del siglo XIV, el crecimiento del comercio y el dinero hicieron que gradualmente los aranceles, los peajes, el fletato (cuotas pagadas por trasladar bienes a las ciudades o fuera de ellas, y a los mercados) los derechos de

exportación fueran más redevuables. Para los siglos XVII y XVIII, la tributación interna indirecta se extendió por toda Europa: Los impuestos a las ventas y al consumo, la multitud de impuestos holandeses al consumo y la alcabala española (impuesto sobre el volumen de operaciones) llegaron a ser los elementos dominantes, junto con el creciente poder de la clase comerciante y el gobierno central, la primera con capacidad para trasladar la carga impositiva, y el último, para encontrar ingresos crecientes que pudiera recaudar. El aumento de la tributación indirecta puede considerarse una función:

1.- Desde el punto de vista económico, de las bases impositivas crecientes asociadas a estos impuestos (sobre el comercio, el cambio, las transacciones, los mercados urbanos, la producción agrícola), y

2.- Desde el punto de vista político, de la demanda de mayores ingresos por parte de los gobiernos centrales que surgían, al enfrentarse y a la baja elasticidad-ingreso de los impuestos directos tradicionales. El surgimiento de fuertes gobiernos centrales y de una clase mercantil se produjo al mismo tiempo que el descenso en los impuestos directos tradicionales en relación al ingreso total del gobierno. Esto no puede considerarse inesperado, ya que los impuestos locales tienden a ser más directos (por ejemplo, impuestos a la propiedad) que los ingresos del gobierno



central (por ejemplo, los aranceles, la mayoría de los impuestos al consumo y los impuestos sobre el volumen de operaciones).

Los impuestos en Francia se pueden clasificar siguiendo a LEFEBURE con arreglo a dos tendencias, una económica y la otra la impuesta por el uso normal y que es más aceptada por el contribuyente.

Según la primera se distingue entre:

Impuestos sobre las rentas o beneficios.

Impuestos sobre el capital (derechos de sucesión y algunos derechos de registro).

Impuestos sobre el gasto (tasas sobre las cifras de negocios, contribuciones indirectas propiamente dichas, derechos de timbres y derechos de aduanas).

De acuerdo con la segunda se distinguen tres categorías de impuestos:

Los impuestos indirectos, entendiéndose por tal los que afectan a un contribuyente denominado persona física o jurídica, en razón a sus rentas o beneficios, a los salarios que abona, a ciertos elementos de su fortuna, a los inmuebles de su propiedad, profesión que ejerce, residencias que dispone.

A continuación pasaremos a analizar nuestra propia cultura como lo es nuestro gran MEXICO, es necesario conocer

las formas que nuestros antepasados como los Guerreros Aztecas, implantaban a su gente para el pago de tributo.

#### 1.4. MEXICO.

##### 1.4.1. MEXICO PRECOLONIAL.

A los soberanos Aztecas del antiguo México no sólo se les debía entregar cigarros, bolas de caucho para el juego sagrado de la pelota, águilas, serpientes como alimento de las reales pajareras, sino también anualmente, cierto número de mancebos, a los que por motivos religiosos se les arrancaba el corazón. Según los códices, el Rey de Azcapotzalco pidió a los Aztecas que además de la balsa sembrada de flores y frutos que llevaban como tributo, en adelante deberían entregarle una garza y un pato echado en sus huevos, de modo que al recibirlos estuvieron picando el cascabel. Los Aztecas comprendieron la importancia de los tributos y mejoraron la técnica, para su cobro empleaban a los Calpixquis, que llevaban como credencial una vara en la mano y un abanico en la otra; se pagaban tributos normales, de tiempo de guerra y religiosos, aparte de los que se daban en diversas ceremonias.

Por lo que ve al pueblo Azteca, PORRAS Y LOPEZ nos dice:  
" En la época precortesiana, es bien sabido que el poderoso

Imperio Azteca imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos. En los códices pre y post-cortesianos constan interminables listas de objetos de algodón, telas de varias especies de fibras, productos naturales y aún metales preciosos que los pueblos vencidos debían enviar como tributo a la gran TENOCHTILAN"(3).

Los tributos que existían en los Aztecas o Mexicanos, pueden dividirse en dos grupos:

A) Tributos interiores que debían pagar los propios mexicanos, y

B) Tributos impuestos a los pueblos sometidos a los mexicanos.

En esta categoría había dos maneras diferentes de organización tributaria:

- 1.- La de los pueblos que se daban en paz, que solamente entregaban su tributo, conservando su completa autonomía; y
- 2.- La de los pueblos sometidos por la fuerza de las armas.

En este segundo caso se señalaban los tributos, los que se cobraban con la intervención de Calpixquis (Mayordomos o cobradores de tributos) nombrados por los mexicanos.

-----  
(3) PORRAS y LOPEZ, Armando. El Derecho Fiscal. Textos Universitarios. S.A. Editorial Porrúa S.A., México, 1977, pág. 44

Los tributos a que estaban obligados los pueblos sometidos a los Aztecas eran de dos clases:

1.- Tributos en especie o mercancías: Esta clase de tributos especies o mercancías era señalada según los productos de cada provincia, su población, riqueza e industria.

2.- Tributos en servicios especiales que estaban obligados a prestar los vecinos de los pueblos sometidos: Los tributos otorgados por estos pueblos eran en especie a través de mercancías; pero también había tributos consistentes en servicios especiales que se prestaban por los habitantes de los pueblos conquistados, por ejemplo: labrar la tierra, cargar bastimentos y armas, reparar los templos, servicios domésticos en las casas de los señores, trabajos en las obras públicas, en la guerra, etc..

Los elementos de la relación tributaria, que se regía dentro del sistema tributario de los Aztecas; esta compuesta por los siguientes elementos:

1.- Sujeto activo: El reino, imperio, señorío o estado o bien la triple alianza formada por reinos de la triple T: Tenochtitlan, Texcoco, Tlacopan.

2.- El sujeto pasivo dentro de la tributación Azteca eran:

I.- Los pueblos que se entregaban voluntariamente o los que eran sometidos.

II.- Los campesinos, estos comprendían tres tipos:

a) Los Calpulleques.- Hombres libres con goce de la propiedad comunal y miembros de un calpulli: pagaban tributo en especie y en servicio.

b) Los teccaleques.- Sujetos a la tierra de un señor, labraban sus cesteras y estaban asignados a su casa, rendían tributo y servicio al teuctli cabeza de un tecalli o casa principal.

c) Los mayeques.- Carecían de propiedad agraria, labraban las tierras ajenas, pagaban a su señor una renta y en especie trabajando sus campos y prestaban el servicio personal de leña y agua para su casa.

Los artesanos y mercaderes o Pochtecas: Pagaban tributo de acuerdo a su actividad, así los artesanos tributaban lo que manufacturaban y los comerciantes lo que intercambiaban. Estaban exentos de prestar servicios personales, el tributo lo pagaban los gremios donde se agrupaban, nunca por persona determinada.

En el pueblo mexicano desde aquel tiempo existían las exenciones; dentro de las mismas se encontraban:

- a) los lugares donde había hambre .
- b) los Señores, Sacerdotes y Guerreros.

c) Los menores, huérfanos, viudas, lisiados, pobres, etc.

d) Los mayeques, cantantes, músicos y tlacuillos.

Los recaudadores del tributo que exigieran más de lo debido, tenían como sanción la pena de muerte.

Los sujetos pasivos que no cumplían con su obligación tributaria eran vendidos como esclavos. Los pueblos que se revelaban para no pagar tributos, cuando eran nuevamente conquistados se les aumentaba la carga tributaria. Al ser dominado un pueblo se establecía el gravamen que debían tributar, por lo regular eran productos originarios de la región conquistada, aunque también existían productos que se tributaban y que para su obtención tenía que adquirir por comercio con otros pueblos; establecido el tributo, el pueblo sojuzgado ingresaba a la organización compleja y bien controlada que existía; debido a la gran diversidad de productos tributarios.

Había una especie de facultad económica-coactiva ya que el incumplimiento de la obligación tributaria tenía como consecuencia que el sujeto pasivo fuese vendido como esclavo para pagar su deuda tributaria; ahora bien pasaremos a analizar las formas de imposición que se establecieron en la época de la COLONIA.

#### 1.4.2. MEXICO COLONIAL.

Durante el transcurso de los 300 años el sistema hacendario de la colonia, fue verdaderamente catóico, los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España, y fueron obstáculo para su desarrollo.

Los productos que se importaban de España eran: vino, aceite, lencera, vajilla, jarcias, papel, objetos de hierro, vinagre, aguardiente, jabón, etc.. La exportación de la Nueva España a la Metrópoli consistía principalmente en oro, plata, grano o cochinilla, azúcar, cueros, etc..

La Nueva España únicamente podía comerciar con la Metrópoli, en realidad se trataba de un comercio cerrado, monopolista en favor de la península. Esta situación en sí misma grave, todavía alcanzaba un grado superlativo ante la multiplicidad de impuestos, a partir de la fundación de la Villa de la Veracruz, se estableció el quinto real destinado al Rey de España, que siempre se separaba en forma previa del botín conquistado por los españoles, otro quinto correspondía a Cortés y el resto del botín era repartido entre los soldados que acompañaron al extremeño en la conquista. El mismo Rey de España celoso de lo que no era de él nombró como Tesorero Real al español ALONSO DE ESTRADA, y pronto se designaron los burócratas de la hacienda pública, tales como proveedores, factores, contadores, ejecutores, etc..

El impuesto de la avería que consistía en el pago que hacían a prorrata los dueños de las mercaderías y que se pagaban para los gastos de los barcos reales que escoltaban las naves que venían o salían de Veracruz a España, alcanzaba el 4% habiendo dejado de pagarse hasta mediados del siglo XVIII.

El impuesto de Almirantazgo, era el pago que hacían los dueños de las mercaderías por la carga y descarga de éstas en puertos; dicho impuesto era en favor del Almirante de Castilla.

El de Almojarifazgo que se cobraba a los buques, tanto en los puertos de España como de las colonias, por entrada y salida de mercancías, éste impuesto en realidad con el tiempo se transformó en el impuesto aduanal; en principio fue el 5% y llegó hasta el 15%.

Establecida la colonia los naturales además de impuestos, pagaban con trabajo a veces de por vida en minas, haciendas y granjas. En 1573, fue implantada la alcabala (Pago por pasar mercancía de una Intendencia o provincia a otra) y después el peaje (Derecho de paso). Los indios debían llevar consigo su carta de pago de tributo, o pagando otra vez. También se cobraban impuestos extraordinarios, como el de MURALLA (Para hacer un gran muro en Veracruz).

Comentando el Sistema Impositivo, uno de los Virreyes de la Nueva España, el Conde de Revillagigedo decía: " De la



relación que acabo de hacer de los diferentes ramos que componen la Real Hacienda de atender a todos y cada uno de por sí, y evitar la compilación y confusión de su manejo, el que debía llevarse con mejor orden y mayor claridad. Es también imposible que el contribuyente tenga noticia de cada uno de sus derechos, sabe claramente lo que debe contribuir, cómo y por qué razón debe hacerlo, cuya ignorancia hace más difícil las contribuciones"(4).

Por último y para cerrar este capítulo hablaremos de lo que paso al momento que nuestro país inicio su independencia.

#### 1.4.3. MEXICO INDEPENDIENTE.

El movimiento de independencia iniciado por Don MIGUEL HIDALGO y COSTILLA en septiembre de 1810, apresuro al Gobierno Español a conceder más libertades y franquicias a sus dominios y a reconocer la igualdad de derechos entre los españoles europeos y los ultramarinos.

Al iniciarse el movimiento independiente, los dos bandos que se formaron, empezaron a ver la forma de que la gente estuviera de su lado, tal es el caso que los insurgentes habian expedido el bando de 5 de diciembre de 1810, dado en

---

(4) Idem. pág. 44.

Guadalajara, mismo que a la letra se transcribe: "Don Miguel Hidalgo y Costilla, generalísimo de América, etc.-Desde el feliz momento en que la valerosa nación americana tomó las armas para sacudir el pesado yugo que por espacio de tres siglos la tenía oprimida, uno de sus principales objetos fue extinguir tantas gabelas con que no podía adelantar su fortuna; más como en las críticas circunstancias del día, no se puedan dictar las providencias adecuadas a aquel fin, por la necesidad de reales que tiene el reino para los costos de la guerra, se atiende por ahora a poner el remedio en lo más urgente por las declaraciones siguientes: PRIMERA: Que todos los dueños de esclavos deberán darles la libertad dentro del término de diez días, so pena de muerte, que se les aplicará por transgresión de este artículo. SEGUNDA: Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exija. TERCERA: Que en todos los negocios judiciales, documentos, escrituras y actuaciones, se haga uso de papel común quedando abolido el del sellado. CUARTA: Que todo aquel que tenga instrucción en el beneficio de la pólvora, pueda labrarla sin más pensión que la de pagarle el gobierno en las ventas para el uso de sus ejércitos, quedando igualmente libres todos los simples de que se compone y para que llegue a noticia de todos, y tenga su debido cumplimiento, mando se publique por bando en esta capital, y demás ciudades, villas

y lugares conquistados, remitiéndose el competente número de ejemplares a los tribunales, jueces y demás personas a quienes correspondiera su inteligencia y observancia". (5)

Asimismo, por su parte el Gobierno Español, buscaba cuanto medio le era posible para atraerse a los habitantes de los dominios y destruir las causas de todo malestar, expidiendo una serie de decretos, entre otros como el decreto de 13 de marzo de 1811, mismo que a continuación se transcribe: "Las cortes generales y extraordinarias, habiendo examinado detenidamente el decreto expedido por el anterior Consejo de Regencia en la Real Lista de Lebn, a 26 de mayo del año próximo pasado de 1810, y el bando que para su ejecución mandó publicar en México con fecha 5 de octubre del mismo año el virrey de la Nueva España, Don Francisco Javier vanegas, al mismo tiempo que han tenido a bien aprobar la exención del tributo concedido a los indios en aquel decreto, con la extensión declarada por dicho virrey en el referido bando a favor de las castas de mulatos, negros y demás que se han mantenido y mantengan fieles a la sagrada causa de la patria en el distrito de aquel virreinato, decretan:

I.- Que la expresada gracia de la exención de tributo sea extensiva a los indios y a las castas de las demás provincias de América.

---

(5) VAREZ RUIZ, Manuel. El Problema Fiscal, 19a. Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1987, págs. 244 y 245.

II.-Que la gracia de repartimiento de las tierras de los pueblos de los indios no se extienda a las castas.

III.-Que se cumpla con el mayor rigor las reales ordenes y disposiciones que prohíben a las justicias el abuso de comerciar en el distrito de sus respectivas jurisdicciones bajo el espacioso título de repartimientos.

Lo tendrá entendido el Consejo de Regencia y lo hará imprimir, publicar y circular.-Dado en Cádiz a 13 de Marzo de 1811.-El Barón Antella, Presidente.-Vicente Tomás Traver, Diputado Secretario.-Juan Polo y Catalina.-Diputado Secretario.-Al Consejo de Regencia. Reg. Fol. 61". (6)

Como el 8 de abril de 1823 se declara la nulidad de la coronación de Agustín de Iturbide, así también se declara sean revisables los actos del Gobierno pasado, debido a esto, el 21 de mayo el mismo congreso convocó a nuevo congreso constituyente (que se instaló el 7 de noviembre de 1823), declarando que, entre tanto se ocuparía el actual Congreso de la Organización de Hacienda.

Algunas disposiciones hacendarias dictadas por este Congreso provisional fueron las siguientes:

El 27 de junio de 1823, Se dispone que la contribución directa a todo individuo de cualquier clase, sexo o edad que tuviera renta, sueldo, salario, giro o industria personal, y quienes deberían pagar anualmente la utilidad o percepción

---

(6) *Ibidem*, Pags. 246 y 247.

que correspondiera a tres días en el año. Si además del sueldo disfrutara de casa y comida, a su utilidad diaria debía agregar real y medio, si fuera sirviente, y cuatro reales si era de mayor esfera. Las cabezas de familia o dueños de establecimientos, deberían recoger y exhibir el importe de las contribuciones de sus subordinados; así de igual forma el 4 de septiembre de 1823. Se expide el reglamento sobre comicios, pena en la que incurrían las personas que traían mercancías del extranjero para introducir las al país y esta no contaba con las formalidades establecidas por el arancel de aduanas marítimas. Así también, una de las más importantes es la de 9 de septiembre de 1823, En la cual se expiden medidas contra el fraude en el pago de derechos de alcabalas, ordenándose que a las aduanas marítimas y terrestres se comuniquen diariamente las guías que expidan y las presentadas y cumplidas, a efecto de controlar las mercancías.

Con esta investigación, en cuanto a los antecedentes tributarios, que han existido en varios países a lo largo de la historia; cerramos este primer capítulo, para a continuación entrar al análisis del segundo capítulo subtítulo marco conceptual.

***CAPITULO SEGUNDO***

***MARCO CONCEPTUAL***

## MARCO CONCEPTUAL

Para el desarrollo de nuestro tema es necesario definir o conceptualizar algunos de los diferentes tipos de ingresos, que el Estado utiliza para sufragar sus gastos; en tal virtud y para este efecto me permito señalar las siguientes formas de ingresos tributarios y que por consiguiente están contemplados en el Código Fiscal de la Federación vigente para el año de 1996, (nombrado en este capítulo en varias ocasiones como el nuevo Código).

### 2.0.- CONTRIBUCION.

La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado, esta se divide en dos tipos:

Contribuciones Forzadas o Exacciones.-Son aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la ley, a este tipo de contribución se le denomina tributo y abarca diferentes exacciones (acción y efecto de exigir impuestos, multas, etc.), como son: impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales y las tres son producto del ejercicio de la potestad (es el poder jurídico del Estado

para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos), o poder tributario del Estado.

Contribuciones voluntarias.- Son aquellas que derivan de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa, de arrendamiento, etc..), o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado).

El Autor RAFAEL DE PINA, en su diccionario de derecho; nos muestra y nos da un concepto de Contribución desde su punto de vista y del cual a continuación se toma su reproducción en las siguientes líneas: "CONTRIBUCION.- Aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residen en su territorio, están obligados a satisfacer de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales".(7)

De acuerdo con la clasificación que efectúa el Código Fiscal de la Federación vigente para 1996, en su artículo 20, los ingresos tributarios estarán constituidos por impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, aprovechamientos y sus accesorios. Sin embargo, es de señalarse que a nivel estatal y municipal existen además contribuciones especiales, como por ejemplo las contribuciones para mejoras, carreteras, alumbrado, etc...

[7] PINA, Rafael de y PINA VARA, Rafael de, Diccionario de Derecho, 20a edición, Editorial Porrúa, México, 1993, pág 119.



Por el momento basta con decir, respecto de los tributos, que son exigidos a los particulares por el Estado, en ejercicio de su poder de imperio y que constituyen la principal fuente de recursos para sufragar los gastos públicos.

Los tributos, que pueden ser en especie o en dinero, aunque en la economía moderna sean fundamentalmente de esta última categoría, constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado en virtud de su potestad de imperio y destinadas a atender sus necesidades y a realizar sus fines políticos, económicos y sociales.

De lo vertido y manifestado, se percata a simple vista que en materia Fiscal, existen sólo dos tipos de ingresos públicos en nuestro país; los cuales son clasificados por nuestra legislación de la siguiente manera:

1.-las contribuciones que abarcan los impuestos, las aportaciones de seguridad social, los derechos y,

2.-los demás ingresos públicos clasificados en los productos y los aprovechamientos; es por ello que a continuación haremos un análisis de los mismos.

## 2.1. IMPUESTOS.

Desde luego existen infinidad de autores que han tratado de explicar y definir lo que son los impuestos, es por ello

que, me permito iniciar este análisis con la definición que ha creado HEBERG, la cual a la letra dice: "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas".(8)

Ahora bien, el impuesto es una cuota, una porción de su riqueza, que los ciudadanos se ven obligados a dar al Estado, y a los entes locales de derecho administrativo, para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas, es de carácter coactivo y su producto debe ser destinado a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible.

Otros autores como VITTI DE MARCO, definen a los impuestos de la siguiente forma: "El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales".(9)

Tomando en consideración la definición antes descrita, enfocándonos directamente en la frase con la cual la inicia: esto es ...El impuesto es una parte de la renta del ciudadano..., dicha frase se asemeja a la figura jurídica del

(8) FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 30a. Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1993, pág. 35.

(9) Idem. pág. 35.

Arrendamiento Inmobiliario donde el ciudadano es el arrendatario, el cual tiene la obligación de pagar una renta (impuesto) y, por otro lado el Estado sería el arrendador, el cual está facultado para recoger las rentas (recaudación de impuestos), por consiguiente el estado tiene la obligación de usar dicha renta para mejorar los servicios que nos brinda el Gobierno.

Para nuestro estudio, es importante y no debe de pasar inadvertido el concepto de impuesto que daba el Código Fiscal de la Federación de 1938, en su artículo 2o. mismo que a la letra decía: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal". (10)

Asimismo, el Código Fiscal de 30 de diciembre de 1967, en su artículo 2o manifestaba que los impuestos son prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas tanto físicas como morales, para cubrir los gastos públicos.

Analizando el concepto que manejaban cada uno de los Códigos Fiscales anteriores, observamos que el que mostraba el Código Fiscal de 1938, no incurria en el error de decir que dichas prestaciones se destinaban a cubrir los gastos

-----  
(10) Ibidem, pág. 36.

del Estado o en su caso para la satisfacción de las necesidades colectivas; pues decir esto último hubiera sido un error, porque el producto de los impuestos como todo ingreso público, se destinara a cubrir los gastos que exija la actividad del estado, pero también es cierto que no toda actividad estatal es satisfacción de necesidades colectivas. Tampoco puede decirse que debe destinarse a los gastos generales del Estado, porque aun siendo esto la regla general, no es requisito indispensable, porque puede haber impuestos que se destinen no a gastos generales, sino a ciertos fines especiales; sin embargo, en el concepto que se manejaba en el Código Fiscal de 1967, decía que el impuesto se destinaria a cubrir los gastos públicos, este concepto es correcto, porque todos los gastos que justificadamente realice el Estado son gastos públicos.

Por último, el Código Fiscal de la Federación vigente para 1996, en su artículo 20, fracción I, manifiesta: "Impuestos son las contribuciones establecidas en 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". (11)

El concepto que nos muestra la legislación Fiscal que nos rige actualmente, es común a todos los tributos, pues

---

(11) Código Fiscal de la Federación, 12a. Edición, Ediciones Delma, México, 1996, Pag. 2

como ya dijimos, estos son contribuciones que establece nuestra Ley Fiscal y que las personas tanto físicas como morales (actualmente conocidas como personas jurídicas colectivas), tienen la obligación de pagar siempre y cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

## 2.2. D E R E C H O S .

Antes de entrar a lo que son los derechos, es necesario mencionar que este tipo de ingreso en nuestro país es conocido como Derechos, pero en otros países principalmente en el continente EUROPEO se le conoce como Tasa o Taxa.

Los derechos, son los ingresos que cobra el Estado, a las personas que se benefician por la prestación de un servicio, que el mismo Estado presta en función de Derecho Público, o bien, por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público. Constituyen los derechos el pago o remuneración legal, por las personas que resulten beneficiadas por un servicio, uso o aprovechamiento de bienes proporcionados por el Estado.

Respecto a los derechos, FRANCISCO LERDO DE TEJADA, nos comenta: "Los Derechos, en los términos del artículo 20. del Código Fiscal de la Federación, son recursos del Estado consistentes en sumas de dinero que cobra éste a las personas

que se benefician particularmente con la prestación de un servicio público y divisible. Constituyen los derechos el pago o remuneración legal, por las personas que resultan beneficiadas por un servicio prestado por el Estado".(12)

De lo anterior se desprende que, los derechos a diferencia de los impuestos, son una contraprestación compensatoria derivada del beneficio por el servicio que presta el Estado a los particulares.

Ahora bien el concepto que nos proporciona la multicitada Ley Fiscal, vigente para 1996, en su artículo 2o. fracción IV, en cuanto a los Derechos estipula que: "Derechos son las contribuciones establecidas en 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 este 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

---

(12) J. KAYE, Dionisio, Derecho Procesal Fiscal, 3a. Edición, Editorial Themis, México, 1991, Pág. 63

naturaleza de aportaciones de seguridad social".(13)

En lo personal y como opinión de un servidor, considero que los derechos son contraprestaciones en dinero establecidas por el Estado con carácter obligatorio, a cargo de personas tanto físicas como jurídicas colectivas (morales), que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios.

### 2.3. APROVECHAMIENTOS.

Los aprovechamientos es una más de las formas que el Estado utiliza para percibir ingresos, es por ello que, dentro de nuestra investigación no puede faltar un análisis de los mismos.

Si nos remontamos al Código Fiscal de 1967, nos encontramos que en su artículo 5o. se contemplaban a los aprovechamientos como los recargos, las multas y los demás ingresos de Derecho Público, no clasificados como impuestos, derechos o productos.

Por otro lado el Código Fiscal vigente para 1996, en su artículo 3o párrafos I y II, conceptualiza a los Aprovechamientos de la siguiente forma: "Son aprovechamientos

---

(13) Código Fiscal de la Federación, Ob. Cit., Pag. 3

los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza".(14)

Los aprovechamientos son definidos por exclusión, esto es, como ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público, distintos de los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los Organismos Descentralizados y las empresas de participación estatal; también los aprovechamientos constituyen créditos fiscales, según lo previsto por el artículo 40. del Código Fiscal de la Federación.

A diferencia del Código Fiscal de 1938, en el Código de 1967 y en el que rige actualmente, se eliminó del concepto de aprovechamientos a los rezagos. El legislador consideró necesaria la exclusión de los mismos, puesto que su inclusión en el concepto de aprovechamientos puede traer graves

---

(14) *Ibidem*, Págs. 3 y 4



inconvenientes respecto del control y de las estadísticas de cada ingreso; por otra parte, la circunstancia de que un adeudo fiscal no haya sido cobrado en el año correspondiente, no debe ser motivo para cambiar su naturaleza.

#### 2.4. PRODUCTOS.

Antes de entrar al estudio de lo que son los productos, es necesario hacer una comparación de los conceptos que manejaba el anterior Código fiscal de 1967, y el contemplado en el Código Fiscal actual.

En primer término, el Código Fiscal de 1967, en su artículo 40, contemplaba a los productos de la siguiente manera: Son ingresos que percibe la Federación por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias del Derecho Público o por la explotación de sus bienes patrimoniales.

Asimismo, el nuevo Código Fiscal, en su artículo 30., párrafo III, conceptualiza a los productos como las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

El concepto que maneja el nuevo Código Fiscal vigente, es más preciso que el anterior, porque limita en forma expresa los servicios a las funciones de Derecho Privado del

Estado, y respecto al uso, aprovechamiento o enajenación de bienes, los restringe también expresamente a los del dominio privado del Estado.

El concepto Producto se divide en dos clases: la primera en prestaciones por servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Privado; y como segundo término las contraprestaciones por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado del Estado. Es importante remarcar que esta clase de bienes están enumerados en el artículo 30. de la Ley General de Bienes Nacionales.

FRANCISCO LERDO DE TEJADA, ocupándose de los productos nos comenta: "Como es bien sabido, el Estado puede actuar frente a los particulares, tanto en relaciones de supraordinación, como de coordinación. En el primer caso, el Estado actúa protegiendo el interés colectivo, haciendo uso de sus atribuciones a través de actos de autoridad tales como bandos, prohibiciones, reglamentaciones e imponiendo unilateralmente su voluntad, en un plano de superioridad en relación con los particulares. Y en el segundo caso, el Estado actúa como un simple particular y sus relaciones con los particulares se regulan por normas de Derecho Privado en un plano de igualdad. Ahora bien, los ingresos que el Estado obtiene en sus relaciones con los particulares en un plano de igualdad, se consideran productos". (15)

(15) SANCHEZ LEON, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Cardenas Editor y Distribuidor, México, 1983, pág 208

Analizadas que fuerdn algunas de las formas reguladas por el Cddigo Fiscal de la Federaci3n vigente para 1996, por las cuales el Estado recauda sus impuestos; ahora como segunda parte de nuestro capitulo estudiaremos lo que es la Teoria del Delito, tomando en cuenta tanto sus elementos positivos como los negativos: pues los mismos son de suma importancia para encuadrar el delito en la figura jurfdica contemplada en la Ley como un acto ilfdico.

## 2.5. LA TEORIA DEL DELITO.

Antes de analizar los elementos que conforman la teoria del delito, esto es, elementos tanto positivos como negativos; me permitire citar al principal exponente de la Escuela Clsica FRANCISCO CARRARA, quien define al delito como: "La infracci3n de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y polfticamente daftoso". (16)

Para CARRARA, el delito es un ente jurfdico consistente en la violaci3n del derecho, asf tambi3n manifiesta que el delito es una infracci3n a la Ley, en virtud de que nace el delito unicamente cuando choca contra ella.

---

(16) CASTELLANOS TENA, Fernando, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, 34a. Edici3n, Editorial Porrfa S.A., M3xico, 1994, p3gs. 125 y 126.

Nuestro Código Penal vigente para el Distrito Federal, contempla en su artículo 7o. al delito como el acto u omisión que sancionan las leyes penales, concepto en el cual encontramos a simple vista que todo delito se crea por una conducta, ya sea de hacer o de no hacer, la que nos da como resultado un acto ilícito, mismo que es castigado y por consecuencia sancionado por la ley.

Asimismo, es importante tener presente la definición jurídico substancial que por su parte nos da el tratadista LUIS JIMENEZ DE ASUA, misma que ad litteram dice: "Delito es el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal".(17)

Definición que como se ve, es una de las más completas, porque incluye como elementos del delito: la acción, la tipicidad, la antijuricidad, la imputabilidad, la punibilidad y las condiciones objetivas de penalidad; a pesar de que en estas definiciones del delito que se ha permitido señalar se incluyen elementos no esenciales, haremos el estudio de los mismos junto con el de los que sí lo son, esto para tener una idea más completa de lo que se está tratando, contraponiendo lo que el delito es a lo que no es.

Es necesario antes de entrar al estudio de cada uno de los elementos del delito, hacer mención y recordar que hasta

---

(17) *Ibidem*, Pág. 130

La fecha los estudiosos del derecho no coinciden en cuanto al número de elementos que deben conformar al delito; es por ello que es necesario saber que existen diferentes corrientes, entre ellas tenemos las siguientes:

A) Unitaria o Totalizadora. - Los que se inclinan por esta tendencia afirman que el delito es una unidad que no admite divisiones, y

B) Atomizadora o Analítica. - Para los seguidores de esta tendencia, el delito es el resultado de varios elementos que en su totalidad integran y dan vida al delito.

Para la secuencia de esta investigación, nos inclinaremos por la corriente Atomizadora o Analítica, pues el delito considerado, se integra y es resultado de varios elementos, es por ende que, analizaremos a la teoría del delito dentro de la corriente pentatémica, pues considero que los cinco elementos que le conforman, son los esenciales para conformar e integrar el delito.

Elementos positivos y negativos que a continuación me permito transcribir y que posteriormente analizaremos.

### 2.5.1. ELEMENTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS DE LA TEORÍA DEL DELITO.

Aspectos Positivos.

A) Conducta (Actividad)

Aspectos Negativos.

Ausencia de Conducta.

- |                  |                                 |
|------------------|---------------------------------|
| B) Tipicidad     | Atipicidad.                     |
| C) Antijuricidad | Causas de exclusión del delito. |
| D) Imputabilidad | Causas de Inimputabilidad.      |
| E) Culpabilidad  | Causas de Inculpabilidad.       |

#### A) LA CONDUCTA Y SU AUSENCIA.

Iniciaremos diciendo que el delito es ante todo una conducta humana, es por eso que la conducta es un comportamiento humano y voluntario, voluntad que puede ser positiva o negativa pero encaminada siempre a un propósito.

Lo único que importa al Derecho Penal es la conducta humana, pues el acto o la omisión corresponden al hombre y, por consiguiente es el sujeto activo de las infracciones penales ya que es el único ser capaz de voluntad.

Es importante analizar el problema de las llamadas personas morales o jurídicas, analizar si son o no responsables ante el Derecho Penal. Al respecto el Código Penal del año de 1931, vigente para el Distrito Federal en su artículo 11 nos manifiesta: "Cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, o de una sociedad, corporación o empresa de cualquier clase, con excepción de las Instituciones del Estado, cometa un delito con los medios que para tal objeto las mismas entidades le proporcionen, de modo que resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la

representación social o en beneficio de ella, el Juez podrá, en los casos exclusivamente especificados por la ley, decretar en la sentencia la suspensión de la agrupación o su disolución, cuando lo estime necesario para la seguridad pública".(18)

Del propio precepto anteriormente citado, se puede observar claramente que quien comete el delito es un miembro o representante que labora dentro de la empresa, es decir, de la persona jurídica colectiva (moral); esto es, que la persona física es la que comete el ilícito y no la persona jurídica colectiva.

Desde un punto de vista muy personal, opino que las personas jurídicas (morales) no pueden ser sujetos activos del delito por carecer de voluntad propia independiente de la de sus miembros, razón esta por la cual no se reúne el elemento conducta y, como ya lo hemos manifestado en varias ocasiones, si no hay conducta no puede haber delito.

La conducta llamada también acto o acción, puede manifestarse a través de hechos positivos o negativos; esto es, por realizar actos o por abstenerse de realizarlos. De lo anterior se desprende que la conducta se clasifica o manifiesta en 3 diferentes formas:

1.- Acto o acción (conducta), es todo hecho voluntario del organismo humano capaz de modificar el mundo exterior o

(18) Código Penal para el Distrito Federal, Editorial Pac, S.A. DE C.V., México, 1996, pag. 6.

de poner en peligro dicha modificaci3n; en los delitos de acci3n se hace lo prohibido, es decir se infringe una ley prohibitiva.

2.- La omisi3n, radica en abstenerse de obrar, en dejar de hacer lo que se debe ejecutar; la omisi3n es una forma negativa de la acci3n, es dejar de hacer algo cuando la ley penal te ordena que lo ejecutes; en los delitos de omisi3n se deja de hacer lo mandado expresamente, aqu3 se viola una ley dispositiva, y

3.- Comisi3n por omisi3n, tambi3n llamada omisi3n impropia, dentro de esta encontramos una doble violaci3n de deberes; es decir de obrar y de abstenerse, y por ello se infringen dos normas: una preceptiva (impone el deber de obrar) y otra prohibitiva (sanciona la causa del resultado material penalmente tipificado).

Ahora que ya sabemos grosso modo lo que es la conducta, pasaremos a analizar lo que es el elemento negativo.

#### LA AUSENCIA DE CONDUCTA (FALTA DE ACCION).

La Ausencia de Conducta, se presenta al momento que falta alguno de los elementos esenciales del delito, en consecuencia, si la conducta est3 ausente, evidentemente no habra delito alguno que perseguir; es entonces que, la ausencia de conducta es uno de los aspectos negativos, o



mejor dicho aspecto impeditivo de la formación de la figura delictiva.

En la ausencia de conducta, una de las principales causas impeditivas de la integración del delito, es la llamada *Via Absoluta* o Fuerza Física exterior irresistible, la aparente conducta desarrollada como consecuencia de una violencia irresistible, no es una acción humana por no existir la manifestación de la voluntad, y en consecuencia al no existir la voluntad de una persona para hacer o dejar de hacer algo, si existe falta de acción en el sujeto entonces no hay conducta y luego entonces si no hay conducta, no hay delito, pues quien es violentado materialmente (no amedrentado, no cohibido, sino forzado de hecho) no comete delito, es tan inocente como la pistola que un asesino utiliza para matar.

Al respecto manifiesta el catedrático de Derecho Penal, CELESTINO PORTE PETIT CANDAUDAP, esto antes de la reforma de 1985, afirmaba lo siguiente: "El Código Mexicano innecesariamente se refiere a la *via absoluta* o fuerza física en la fracción I del artículo 15, cometiendo el error técnico de considerarla como excluyente de responsabilidad, cuando constituye un aspecto negativo del delito, hipótesis que queda sintetizada en la fórmula *nullum crimen sine actione*". (19)

[19] Lineamientos Elementales de Derecho Penal, Ob. Cit. pag. 164

Ahora bien recordemos que la vis maior o fuerza mayor y los movimientos reflejos también se consideran factores eliminitorios de la conducta, estos factores operan porque al presentarse demuestran la falta del elemento volitivo (voluntad), indispensable para la aparición de la conducta, que como hemos dicho es siempre un comportamiento humano voluntario.

Es importante mencionar la diferencia que existe entre la vis absoluta y la vis maior, la primera deriva del hombre y la segunda de la naturaleza, es decir, es energía no humana. Los actos reflejos son movimientos corporales involuntarios, esto nos da a entender que si el sujeto puede controlarlos o por lo menos retardarlos, ya no funcionan como factores negativos del delito.

Algunos autores en materia penal, manifiestan que los verdaderos aspectos negativos de la conducta son: el sueño, el hipnotismo y el sonambulismo; puesto que, en estos fenómenos psíquicos el sujeto realiza la actividad o inactividad sin voluntad por encontrarse en un estado en el cual su conciencia se encuentra suprimida y han desaparecido las fuerzas inhibitorias.

Después de haber estudiado lo que es la conducta, así como su aspecto negativo, pasaremos a analizar lo que es la tipicidad y el aspecto negativo de la misma.

## B) LA TIPICIDAD Y ATIPICIDAD.

La tipicidad es uno de los elementos esenciales del delito, cuya ausencia impide su configuración, lo cual significa que no existe delito sin tipicidad.

No se debe confundir la tipicidad con el tipo, el tipo es la creación legislativa, la descripción que el Estado hace de una conducta en los preceptos penales, en pocas palabras el tipo es la norma o ley, y la tipicidad es el encuadramiento de la conducta en el tipo, esto es que, si con una conducta ya sea de hacer o de no hacer, se quebranta una ley, entonces por regla general se comete un delito.

A manera de ejemplificar, el artículo 302 del Código Penal vigente para el Distrito Federal, nos indica que la persona que priva de la vida a otra persona, comete el delito de homicidio, retomando la idea anterior, esta creación legislativa es el tipo; luego entonces si una persona trae consigo una pistola, va en busca de un sujeto, al encontrarlo le dispara y lo mata, esta conducta realizada da como resultado la tipicidad, pues dicha conducta se encuadra perfectamente en el tipo, a modo de resumir, diremos que la tipicidad es el encuadramiento de una conducta en el tipo penal; y el tipo es la descripción hecha en la ley.

En consecuencia y retomando lo manifestado, nos encontramos con que si no hay tipo, por consiguiente no hay

tipicidad; esto es, si no existe primeramente una ley o mejor dicho una creaci3n legislativa que te ordene hacer o dejar de hacer algo, entonces no habra conducta alguna que in3rinja la ley, por consiguiente no habra tipicidad.

Estudiado y analizado el elemento de la tipicidad, entraremos al an3lisis de su lado negativo.

#### **B) ATIPICIDAD (AUSENCIA DE TIPO).**

Es menester manifestar que la tipicidad se da cuando se reunen todos los elementos descritos en el tipo legal, ahora bien cuando no se integran todos esos elementos, se presenta el aspecto negativo del delito llamado atipicidad.

La atipicidad, es uno de los aspectos negativos del delito, es la ausencia de adecuaci3n de la conducta al tipo. Si la conducta no es t3pica (no se encuadra en el tipo), jams podra ser delictiva.

Suele distinguirse entre ausencia de tipo y ausencia de tipicidad, la primera se presenta cuando no existe precepto legal que sancione determinada conducta. En cambio, la ausencia de tipicidad surge cuando existe el tipo, pero no se amolda a 3l la conducta dada, es decir, que el hecho no es t3pico por falta de adecuaci3n exacta a la descripci3n legislativa, en toda atipicidad hay falta de tipo; si un

hecho específico no encuadra exactamente en el descrito por la ley, no existe tipo.

#### C) LA ANTIJURICIDAD Y SU ASPECTO NEGATIVO.

La antijuricidad, es lo que está en contra del derecho, esto es, actúa antijurídicamente el sujeto que realiza una conducta ilícita, o sea, cuando comete un delito; se dice que actúa en forma antijurídica quien contradice un mandato del poder, quien infringe la ley, quien va en contra del derecho.

La antijuricidad, es puramente objetiva, atiende sólo al acto, a la conducta externa, es por eso que se dice que una conducta es antijurídica, cuando siendo típica, esa conducta no está protegida por una causa de exclusión del delito.

La antijuricidad, radica en la violación del valor o bien protegido a que se contrae el tipo penal respectivo.

Al respecto FRANZ VONZ LISZT, elaboro una doctrina dualista con base en la antijuricidad, y en base a ésta se dice que un acto es formalmente antijurídico cuando implique transgresión a una norma establecida por el estado (oposición a la ley) y materialmente antijurídico en cuanto signifique contradicción a los intereses colectivos. Por su parte EUGENIO CUELLO CALON, dice que en la antijuricidad hay un doble aspecto: La rebeldía contra la norma jurídica

(antijuricidad formal), y el daño o perjuicio social causado por esa rebeldía (antijuricidad material).

El tratadista IGNACIO VILLALOBOS, manifiesta al respecto que: "La infracción de las leyes significa una antijuricidad formal y el quebrantamiento de las normas que las leyes interpretan constituye la antijuricidad material. Si toda sociedad se organiza formalmente es para fijar las normas necesarias para la vida del grupo y por ello el estado proclama sus leyes en donde da forma tangible a dichas normas". (20)

Siguiendo el plan que nos hemos impuesto, de señalar los factores positivos y negativos del delito, debemos de examinar la ausencia de antijuricidad: puede ocurrir que la conducta típica esté en aparente oposición al derecho y, sin embargo, no sea antijurídica por mediar alguna causa de exclusión del delito; luego las causas de exclusión constituyen el elemento negativo de la antijuricidad.

#### CAUSAS DE EXCLUSION DEL DELITO.

Las causas de exclusión del delito, se encuentran contempladas en el artículo 15 del Código Penal vigente para el Distrito Federal y son aquellas condiciones que tienen el poder de excluir la antijuricidad de una conducta típica,

---

(20) Ibidem, Pag. 181

representan un aspecto negativo del delito, a dichas causas también se les llama justificantes, causas eliminatorias de la antijuridicidad, causas de licitud, etc..

El tratadista RAUL CARRANCA Y TRUJILLO, utiliza la denominación causas que excluyen la incriminación; se dice que este nombre es el más adecuado, que el empleado en nuestro código penal antes de las reformas; pues además de comprender todos los aspectos negativos del delito, sustituye la palabra circunstancias por causas, pues bien dice el autor LUIS JIMENEZ DE ASUA: "Circunstancia es aquello que está alrededor de un hecho y lo modifica accidentalmente; y las causas de que nos estamos ocupando cambia la esencia del hecho convirtiendo el crimen en una desgracia". (21)

Las causas de exclusión del delito, recaen sobre la acción realizada, son objetivas, se refieren al hecho y no al sujeto; por otro lado están las eximentes de responsabilidad no expresamente destacadas en la ley llamadas supralegales, esta terminología utilizada produce la impresión de algo por encima de las disposiciones positivas, cuando en realidad esas eximentes derivan de la propia ley.

Pasaremos ahora a mencionar lo que es la imputabilidad así como su aspecto negativo.

---

(21) Ibidem, Pag. 184

#### D) LA IMPUTABILIDAD Y LA INIMPUTABILIDAD.

Para que un sujeto sea imputable tiene que tener capacidad de entender y de querer, esto es, que el individuo conoce y entiende lo que hizo y además sabe las consecuencias del mismo; el individuo conoce la ilicitud de su acto y quizá realizarlo. Es por ello que dice el autor CARRANCA Y TRUJILLO, será imputable: "Todo aquel que posea, al tiempo de la acción, las condiciones psíquicas exigidas, abstracta e indeterminadamente por la ley para poder desarrollar su conducta socialmente; todo el que sea apto e idóneo jurídicamente para observar una conducta que responda a las exigencias de la vida en sociedad humana". [22]

Pues bien, la imputabilidad es, el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mentales en el autor, en el momento del acto típico penal, que lo capacitan para responder del mismo.

Son imputables quienes tienen desarrollada la mente y no padecen alguna anomalía psicológica que los imposibilite para entender y querer, pero sólo son responsables quienes habiendo ejecutado el hecho están obligados previa sentencia firme, a responder de él.

Es bien sabido, que la imputabilidad, debe existir en el momento de la ejecución del hecho; pero muchas veces el

---

[22] *Ibidem*, Pag. 218



sujeto, antes de actuar voluntaria o culposamente se coloca en situación inimputable y en esas condiciones realiza el delito. A dichas acciones se les da el nombre de Liberae in causa (acciones libres en su causa pero determinadas en cuanto a su efecto). Ejemplificando, tal es el caso del tío que decide violar a la sobrina de tan solo nueve años de edad y para darse valor, debe con exceso y en completo estado de ebriedad ejecuta el delito. Aquí sin lugar a duda se da la imputabilidad, pues existe el acto voluntario de delinquir, tan es así que el sujeto movió su voluntad para colocarse en una situación de inimputabilidad; por ello el resultado le es imputable.

Ahora pasemos al estudio de las causas de inimputabilidad, en estas el sujeto si carece de aptitud psicológica para delinquir.

#### CAUSAS DE INIMPUTABILIDAD.

La inimputabilidad, constituye el aspecto negativo de la imputabilidad, las causas de inimputabilidad son todas aquellas capaces de anular o eliminar, ya sea el desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de aptitud psicológica para la delictuosidad.

Es menester manifestar que la fórmula legal de la inimputabilidad se encuentra en el artículo 15, fracción VII,

del Código Penal vigente para el Distrito Federal, el cual establece: "Al momento de realizar el hecho típico, el agente no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquél o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, a no ser que el agente hubiere provocado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible". (23)

Dentro de esta fórmula legal pueden quedar comprendidos en los respectivos casos, además de los trastornados mentales transitorios o permanentes, aquellos sordomudos o ciegos con desarrollo intelectual retardado, que les impida comprender el carácter ilícito del hecho, o conducirse de acuerdo con esa comprensión, aún cuando no representen un verdadero trastorno mental.

Comúnmente se afirma que en nuestro medio, principalmente en el Distrito Federal, los menores de dieciocho años son imputables y, en consecuencia cuando realizan una conducta delictiva no se configuran los delitos respectivos; sin embargo, es poco lógico jurídico pensar que una persona de diecisiete años que posee un adecuado desarrollo mental y que no sufre de enfermedad alguna que altere sus facultades, esto es, que el sujeto se encuentra

(23) Código Penal, Ob. Cit., pag. 11

sano de salud y desarrollo mental, sin duda alguna el sujeto es plenamente capaz de realizar el hecho delictivo; por consiguiente no veo el porque una persona menor de dieciocho años que tiene plena capacidad de querer y entender las cosas, es decir, que tiene capacidad de querer realizar el acto ilícito, entiende, sabe y conoce el resultado así como las consecuencias del mismo, sea inimputable.

Retomando la idea descrita, en el Código Penal vigente para el Estado de Michoacán de fecha 15 de septiembre de 1936, la edad límite para ser imputable, es de dieciséis años. Resulta absurdo que un mismo sujeto de diecisiete años que radica en el Distrito Federal y que se le considera inimputable por ser menor de edad, al trasladarse al Estado de Michoacán se convierte en un sujeto imputable debido a las diferentes leyes que rigen en cada lugar.

Siguiendo el orden que nos hemos propuesto pasemos ahora a lo que es la Culpabilidad y su aspecto negativo.

#### **E) LA CULPABILIDAD E INCULPABILIDAD**

La imputabilidad actúa como presupuesto de la Culpabilidad y constituye la capacidad del sujeto para entender y querer en el campo penal.

Una conducta es delictiva cuando siendo típica y antijurídica, es además culpable.

En cuanto a la Culpabilidad el catedrático CELESTINO PORTE PETIT la define como: "el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con el resultado de su acto".(24)

Por otro lado para el tratadista IGNACIO VILLALOBOS, "La culpabilidad, genéricamente, consiste en el desprecio del sujeto por el orden jurídico y por los mandatos y prohibiciones que tienden a constituirlo y conservarlo, desprecio que se manifiesta por franca oposición en el dolo, o indirectamente, por indolencia o desatención nacidas del desinterés o subestimación del mal ajeno frente a los propios deseos, en la culpa".(25)

Es necesario manifestar en base a las definiciones anteriormente transcritas, que en la primera de ellas la culpabilidad se enfoca directamente a título doloso, ya que no comprende los delitos culposos o no intencionales, en los cuales, no es posible que se desee el resultado; se caracterizan por la producción de un suceso que nunca fue deseado por el agente ni directa, ni indirectamente, pero sucedido por la omisión de las precauciones exigidas por el Estado. Es por ello que se considera mas completa la definición que nos da el tratadista Villalobos.

Por último para cerrar el capítulo que nos ocupa es necesario pasar a ver lo que es la Inculpabilidad

(24) JIMENEZ DE ASUA, Luis, La Ley y el Delito, 10a. Edición, Buenos Aires, 1980, pag. 444

(25) GONZALEZ DE LA VEGA, Francisco, Derecho Penal Mexicano, 26a. Edición, Editorial Porrúa S. A., México, 1993, pag. 283

## LA INculpABILIDAD

La inculpabilidad opera al hallarse ausentes los elementos esenciales de la culpabilidad, esto es, Conocimiento y Voluntad; es por ende que se dice que la inculpabilidad es la ausencia de la culpabilidad. Siguiendo esta regla tampoco será culpable una conducta si falta alguno de los otros elementos del delito, es entonces que, si no hay tipicidad no hay conducta delictiva que castigar y por consiguiente no hay culpabilidad.

Al hablar de las causas que excluyen la culpabilidad o en particular de la inculpabilidad, para que un sujeto sea culpable, precisa en su conducta la intervención del conocimiento y de la voluntad; derivado de esto, la inculpabilidad debe referirse a esos dos elementos: Intelectual y Volitivo.

En estricto rigor, las causas de inculpabilidad serían; el Error Esencial de hecho (ataca el elemento intelectual), y la coacción sobre la voluntad (afecta al elemento volitivo), algo se anula o no puede integrarse por faltar uno o más de sus elementos constitutivos. Si la culpabilidad se forma con el conocimiento y la voluntad, sólo habrá inculpabilidad en ausencia de cualquiera de los dos factores, o de ambos.

Como causas de inculpabilidad, podemos considerar entre otras al Error y a la Ignorancia, en la primera se tiene una

falsa apreciación de la realidad, un conocimiento incorrecto, se conoce, pero se conoce equivocadamente; mientras que en la segunda existe ausencia de conocimiento, se crea una laguna en el entendimiento de la persona porque nada se conoce.

Las eximentes putativas, son los casos en que el agente cree ciertamente (por error esencial de hecho), que está amparado por una circunstancia justificativa, porque se trata de un comportamiento ilícito.

También se considera como causa de inculpabilidad, la no exigibilidad de otra conducta, esta se da cuando se produce una conciencia típica, por las circunstancias, condiciones, características, relaciones, parentesco, etc., de la persona, no puede esperarse y menos exigirse otro comportamiento.

El temor fundado, contemplado en la fracción VI del artículo 15, del Código Penal vigente para el Distrito Federal, el cual consiste en causar un daño por creerse el sujeto fundamentalmente que se halla amenazado de un mal grave y actúa por ese temor, de modo que esto origina una causa de inculpabilidad, pues se coacciona la voluntad.

Por último, también se contempla como causa de inculpabilidad, al caso fortuito, este consiste en causar un daño por mero accidente, sin intención ni imprudencia alguna, al realizar un hecho lícito con las precauciones debidas; noción legal contemplada en la fracción X del artículo 15 del Código Penal vigente para el Distrito Federal.

***CAPITULO TERCERO***

***MARCO JURIDICO***

## MARCO JURIDICO.

Antes de entrar al análisis de lo que es el Marco Jurídico, es importante y necesario dar un bosquejo de lo que son las obligaciones; toda vez que dentro de la Legislación que rige a nuestro país el pagar contribuciones, derechos, impuestos, etc., forma parte de una obligación, esto es una aportación económica que tanto los miembros del Estado como los extranjeros que residen dentro del país están obligados a satisfacer de acuerdo con la Ley Fiscal, aportación que se utilizará para la realización de servicios de utilidad general.

Es así que, tradicionalmente se dice que la obligación es una relación jurídica por virtud de la cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo en favor de otra persona llamada acreedor. De esto se desprende, que el objeto de la obligación consiste en dar, hacer o no hacer, o pagar una suma de dinero.

La relación jurídica obligatoria origina dos facultades de orden distinto en el acreedor; facultad de recibir u obtener y facultad de exigir. A su vez dentro de la obligación se imponen dos situaciones jurídicas diversas: el deber jurídico del deudor y la responsabilidad patrimonial para el caso de incumplimiento en el deudor o en tercera persona.



Desde luego la obligación tiene o cuenta prácticamente con dos elementos que la conforman como son: el elemento subjetivo dentro de este se encuentra lo que es el sujeto activo y el pasivo, o sea, el acreedor y el deudor tratándose de que la obligación fuese una suma de dinero a pagar.

Por otro lado el elemento objetivo, que es en sí el objeto de la obligación; se caracteriza como prestación o como abstención, es decir, como forma de conducta positiva o negativa.

Partiendo de lo narrado con anterioridad, se puede observar que el pago de impuestos, contribuciones, derechos, etc., son una obligación; y que dentro de esta se encuentra el sujeto activo (acreedor), siendo en este caso dicho sujeto activo la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público; por otro lado se encuentra el sujeto pasivo (deudor), siendo aquí el deudor cualquier persona física o jurídica colectiva, la cual tiene como obligación el pago de sus impuestos.

Manifestado lo anterior, es el momento de que entremos al análisis de nuestra Constitución Política: de donde se desprende el fundamento en cuanto al pago de contribuciones.

### 3.0. CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

(1917)

Es bien sabido que, el fundamento del pago de las contribuciones se encuentra estipulado en el artículo 31,

fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismo que ad litteram se transcribe: "Son obligaciones de los mexicanos: fracción IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".(26)

Del precepto constitucional, inserto en el párrafo inmediato anterior, se desprende que todos los ciudadanos que radican en el territorio mexicano tienen la obligación de hacer su pago correspondiente de impuestos al Gobierno, llamase Federación, Estado o Municipio.

Así también, nuestra Carta Federal, en su artículo 73, fracción VII, manifiesta que: "El Congreso tiene facultad: Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".(27)

Es menester manifestar, que dentro del artículo en comento, especialmente en su fracción vigésima novena, se encuentra una de las facultades más amplias para establecer contribuciones, como por ejemplo: sobre el comercio exterior, sobre instalaciones de crédito y sociedades de seguros, especiales sobre: Energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, etc..

---

(26) Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa, S.A., México, 1996, Pag. 30  
(27) Ibidem, Pag. 48

En cuanto a la administración de las contribuciones en los municipios, esta la tenemos en el artículo 115, fracción IV, de nuestra Constitución misma que a la letra estipula: "Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o

subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Solo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos como base en sus ingresos disponibles".(28)

El Municipio siendo uno de los tres sujetos activos de la obligación fiscal es el de situación económica más precaria, no obstante que es la entidad política que en forma directa satisface las necesidades primordiales de la población, principalmente a través de la prestación de diversos servicios públicos, esta situación precaria se debe a la imposibilidad de establecer por sí mismos sus tributos; en virtud de que los tributos municipales son establecidos por las legislaturas estatales y el municipio.

Una vez que hemos hecho mención del fundamento legal en materia de contribuciones, estipulado en nuestra Carta Federal, como una obligación de contribuir para el gasto de la Federación; pasemos ahora al estudio y análisis del Código Fiscal de la Federación.

---

(28) Ibidem, Pag. 73

### 3.1. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

(1981)

Iniciaremos este análisis transcribiendo el primer artículo de nuestro Código Fiscal de la Federación, vigente para el año de 1996, mismo que a la letra precisa: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta excepción las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes". (29)

---

(29) Colección Fiscal actualizada, Código Fiscal de la Federación, 12a. Edición, Ediciones Delma, México, 1996, Págs. 1 y 2.

Como se puede observar claramente, en el primer párrafo del precepto legal anteriormente Invocado, el mismo se correlaciona directamente con el artículo 31, fracción IV, de Nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues en este, se estipula la obligación existente de los mexicanos para la contribución de los gastos públicos de la Federación.

Esta obligación que tienen los ciudadanos de contribuir para los gastos públicos: o mejor dicho la obligación que se tiene sea persona física o jurídica colectiva (moral), de hacer su pago de impuestos correspondiente, esta recaudación se hará a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tal y como lo manifiesta el artículo cuarto, segundo párrafo de nuestra ley fiscal en comento, mismo que a la letra dice: "La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice". (30)

El contrabando, es un delito que lo comete quien introduzca al país, o a la inversa, extraiga de él mercancías, esto omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deben de cubrirse, situación esta que se encuentra regulada por el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 102 y 105.

---

(30) *Ibidem*, Pag. 4.

Por otro lado, el delito de Defraudación Fiscal, es el más importante para nuestro estudio, pues de este se deriva el título de nuestra investigación; este delito se encuentra estipulado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, artículo que a continuación me permite transcribir íntegramente en las siguientes líneas: "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco federal.

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

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomara 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".(31)

Así también, en su artículo 109 del Código que se analiza, se regula con las mismas sanciones anteriores a aquel contribuyente que declare ante el fisco, deducciones falsas o ingresos menores.

Estos delitos fiscales señalados con anterioridad, para proceder penalmente, será necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, la cual deberá presentarse dentro de los tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente, y en cinco años si no se sabe de la existencia del mismo, computados a partir de la fecha de la comisión del delito, situación esta, regulada por los artículos 92 y 100 de nuestro Código Fiscal en comento.

De lo anterior se desprende, que los delitos fiscales de esta índole, son perseguibles por querrela necesaria, que conforme a derecho presente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y la acción penal de los mismos prescribira a los tres y cinco años.

En cuanto al reglamento del multicitado código, es de

---

(31) *Ibidem*. Pags. 127 y 128.



mencionarse, que dentro del mismo, no se encuentran formas para la recaudación de los impuestos, ni mucho menos, sanciones a la evasión de los mismos: es por ello y en virtud de que no nos da ninguna ayuda en el caso que nos ocupa, nos iremos directo al análisis de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

### 3.2. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

(1978)

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978; mediante esta ley, el impuesto se calculará, aplicando a los valores que señala la misma, la tasa del 15%, anteriormente era un 10%, pero dicha ley sufrió reformas, mismas que fueron publicadas en el Diario Oficial de fecha 27 de marzo de 1995.

La mencionada tasa que se aplica a los valores señalados en esta ley, se encuentra fundamentada en su artículo Primero del cual a continuación se toma su reproducción en las siguientes líneas: "Están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.-Enajenen bienes;

II.-Presten servicios independientes;

III.-Otoarguen el uso o goce temporal de bienes, y

IV.-Imposten bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta ley, la tasa del 15%. El Impuesto al Valor Agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta ley.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes y servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta ley.

El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales".(32)

Por otro lado, esta misma ley, en su artículo segundo, manifiesta los actos o actividades en los cuales el impuesto se calculará aplicando la tasa del 10% a los valores a que se

---

(32) Colección Fiscal Actualizada, Ley del Impuesto al Valor Agregado, 12a. Edición, Ediciones Delma, México, 1996, Págs. 1, 2, 3, 4 y 5.

refiere esta ley; y de igual forma también, estipula los actos o actividades a los cuales se aplica la tasa del 6%.

Los contribuyentes obligados al pago de este impuesto, tienen además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta ley, las siguientes:

1.-Llevar contabilidad, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta ley.

2.-Expedir comprobantes señalando en los mismos, el Impuesto al Valor Agregado que se traslada expresamente y por separado a quien adquiere los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios.

3.-Presentar en las oficinas autorizadas sus declaraciones señaladas en la ley que se analiza.

Así como estas y otras obligaciones se encuentra su fundamento en el artículo 32 de la ley en comento, dentro del capítulo VII, subtítulo de las obligaciones de los contribuyentes.

Ahora bien, el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 29 de febrero de 1984.

A ciencia cierta, no es necesario analizar detenidamente el Reglamento a que hacemos alusión, en virtud de que este se desprende completamente de la ley que le dio origen, en

consecuencia todo lo manifestado en el reglamento se desprende de la ley.

A manera de ejemplificar y demostrar lo manifestado en el párrafo transcrito con antelación, me permitire reproducir el artículo 46 del Reglamento que nos ocupa, el cual señala: "Para los efectos del artículo 32, fracción I de la ley, los contribuyentes del impuesto al valor agregado llevarán su contabilidad en los términos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Los contribuyentes para efecto de acreditamiento registrarán el impuesto que les hubiera sido trasladado que haya pagado en la importación, correspondiente a la parte de sus gastos e inversiones, conforme a los siguientes supuestos:

I.-Los identificados como efectuados para realizar sus actividades por las que deba pagar el impuesto.

II.-Los identificados como efectuados para realizar sus actividades por las que no deba pagar el impuesto.

III.-Los que no puedan identificarse en los términos de las fracciones anteriores".(33)

Como se puede observar a simple vista, el contenido del artículo que se acaba de transcribir, se desprende del contenido del artículo 32, fracción primera, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es por ello y con esto se

---

(33) *Ibidem*, Pag. 87.

demuestra que el contenido del Reglamento emana completamente de la Ley que le dio origen, pasando ahora al análisis del Impuesto Sobre la Renta.

### 3.3 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

(1980)

Esta Ley fue publicada en el Diario Oficial de la Federación con fecha 30 de diciembre de 1980.

El artículo primero de la Ley del Impuesto sobre la renta, estipula que tanto las personas físicas como las jurídicas colectivas (morales), están obligadas al pago del impuesto sobre la renta, siempre y cuando se apeguen a los requisitos o modalidades que el mismo precepto maneja en sus diferentes fracciones.

Dentro de la misma ley que estamos analizando, encontramos a las personas jurídicas colectivas que no están sujetas al pago del Impuesto Sobre la Renta; tal es el caso del artículo 10-B el cual manifiesta, que las personas jurídicas colectivas, llamadas también morales no pagarán el impuesto sobre la renta, siempre y cuando se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras; siempre que no excedan en el ejercicio de 20 veces el salario mínimo general correspondiente a la área geográfica del contribuyente elevada al año, por cada uno de sus socios o asociados.

La exención referida con anterioridad en ningún caso excederá, de 200 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica de la persona moral elevado al año.

Más sin embargo, dentro de la misma ley en comento, en especial en su artículo 67, párrafo primero, nos habla del pago del Impuesto Sobre la Renta de personas morales, dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas y otras; mismo que a continuación se transcribe: "las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como al autotransporte terrestre de carga o pasajeros, en lugar de aplicar lo dispuesto en el Título II de esta ley, deberán pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en este Título, a excepción de aquellas que tengan el carácter de controladoras o controladas, en los términos del capítulo IV del Título II de esta ley, mismas que pagarán el impuesto conforme a lo previsto en dicho capítulo". (34)

Por otro lado, el título III de la Ley que nos ocupa, regula a las personas jurídicas colectivas (morales), que no son contribuyentes en diferentes modalidades como son: En su artículo 68, se encuentran las personas morales que no son sujetos del Impuesto Sobre la Renta, en el artículo que le

(34) Colección Fiscal Actualizada, Ley del Impuesto sobre la Renta, 12a. Edición, Ediciones Delma, México, 1996, Pág. 135

precede, es decir el 69, se localizan a las personas morales no contribuyentes obligadas al pago de dicho impuesto; y en su artículo 70, encontraremos a las personas morales que no son consideradas como contribuyentes.

A continuación y por ser una de las principales bases del tema que estamos tratando me voy a permitir transcribir el artículo 74, primer párrafo de la ley Impuesto Sobre la Renta, en virtud de que él mismo nos manifiesta quienes son las personas físicas obligadas al pago del Impuesto en comento: "Están obligadas al pago del Impuesto establecido en este título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios en los casos que señale esta ley, o de cualquier otro tipo. La ganancia inflacionaria es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas. También están obligadas al pago del impuesto las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes en el país, a través de un establecimiento permanente o base fija, por los ingresos atribuibles a éstos". [35]

Quiero manifestar, que así como se contemplan personas físicas que están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta, dentro de esta misma ley se estipulan ingresos de

---

[35] Ibidem, Pag. 155.

personas físicas que se encuentran exentos al pago de dicho impuesto y que se localizan en el artículo 77 de la multicitada Ley.

Por lo que respecta al Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no es necesario hacer una investigación a fondo del mismo, en virtud de que el contenido del mismo se desprende completamente de la ley que le dio origen.

Es el momento de entrar al análisis de la Legislación Aduanera, con la cual damos por concluido el capítulo tercero, pasando así al cuarto y último capítulo de la presente investigación.

### 3.4. LEGISLACION ADUANERA.

(1981)

La Ley Aduanera fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de diciembre de 1981, dicha ley, junto con las de los impuestos generales de importación y exportación, así como las demás leyes y ordenamientos aplicables, se encargan de regular la entrada y salida al territorio nacional de mercancías.

Se obligan al cumplimiento de las citadas disposiciones, quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, sean los propietarios o poseedores destinatarios, emitentes, apoderados, agentes aduanales, o



cualquier persona que tenga intervenci3n en la introducci3n, extracci3n, custodia, almacenaje y manejo.

Para los efectos de la ley que se analiza, se consideran mercancías: los productos, artículos, efectos y cualquier otros bienes, así sean dentro de las múltiples funciones consideradas por la ley inalienables e irreductibles a propiedad particular.

Quienes importen o exporten mercancías estarán obligados a presentar ante la Aduana un pedimento en la forma oficial, que será aprobado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; el cual deberá de contener todos los requisitos a que se refiere el artículo 25, incisos a) y b) del mismo ordenamiento legal, de la ley que se analiza.

A diferencia de lo anterior, el artículo 28 de la Ley aduanera, manifiesta que tratándose de importaciones y exportaciones que efectúen los pasajeros, cuando el valor no exceda del que fije la Secretaría de Hacienda, el cual es fijado mediante reglas de carácter general, no será necesario utilizar los servicios de agente o apoderado aduanal. Los pasajeros se obligan a declarar si traen mercancías que no pertenezcan a su equipaje, pero una vez presentada su declaración y realizado el pago de sus contribuciones, estarán protegidos por la misma ley y podrán solicitar lo que conforme a derecho proceda y corresponda.

Las funciones administrativas referentes a la entrada de mercancía al territorio nacional o a la salida, se realizara por las autoridades aduaneras.

Las personas físicas y jurídicas colectivas se obligan al pago del impuesto al comercio exterior, por el hecho de introducir o extraer mercancías al territorio nacional; tal y como lo estipula el artículo 36 de la legislación aduanera en comento, mismo que a continuación se reproduce textualmente: "Están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo.

La Federación, Distrito Federal, Estados, Municipios, entidades de la administración pública paraestatal, instituciones de la beneficencia privada y sociedades cooperativas deberán pagar los impuestos al comercio exterior no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos.

Las personas y las entidades a que se refieren los dos párrafos anteriores también estarán obligadas a pagar cuotas compensatorias.

Se presume, salvo prueba en contrario que la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías, se realizará por:

- a) El propietario o el tenedor de las mercancías;

b) El remitente en exportación o el destinatario en importación:

c) El mandante, por los actos que hayan autorizado, y

d) Los propietarios y empresarios de medios de transporte, los pilotos, capitanes o en general los conductores de los mismos, en los casos de buques, sobrantes o faltantes en importación, respecto de los consignados en los manifiestos o guías de carga".(36)

Referente a lo dispuesto en el artículo anteriormente transcrito, no se pagarán los impuestos al comercio exterior por la entrada o salida del territorio nacional de ciertas mercancías, las cuales se estipulan en el artículo 46 de la ley que se analiza.

Corresponde a la autoridad aduanera determinar las contribuciones en lo que se refiere a los impuestos de exportaciones.

Las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público colaborarán con las extranjeras en los casos y términos que señalen las leyes y los tratados internacionales en materia aduanera.

Con este análisis se da por concluido el capítulo tercero de nuestra investigación, por consiguiente, pasemos ahora al análisis del último y más importante capítulo de

---

(36) Leyes y Códigos de México, Legislación Aduanera, 19a. Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1996, Págs. 35 y 36.

nuestra investigación subtitulado Análisis del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación en relación con el delito de fraude.

## ***CAPITULO CUARTO***

### ***ANALISIS DEL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN RELACION CON EL DELITO DE FRAUDE***

**ANALISIS DEL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION  
EN RELACION CON EL DELITO DE FRAUDE.**

Antes de iniciar el capítulo cuarto, substituido análisis del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación en relación con el delito de fraude, es necesario mencionar que dentro de la ley no existe equiparación de estos delitos, es por ello que el objeto de esta investigación es para analizar si la equiparación se puede o no dar y si fuese posible la misma hasta que punto.

Quiero mencionar, aclarar y recalcar que en ningún momento se está mencionando que estos dos delitos sean equiparables, y mucho menos que esa equiparación existe en la ley, sino que por lo contrario tal y como lo manifieste en la introducción de la presente investigación, es una simple duda que me surge el saber hasta que punto pueden ser comparables la defraudación fiscal y el delito de fraude; al respecto y para mayor entendimiento me permito transcribir el concepto o definición que da el Diccionario Enciclopédico del Derecho usual sobre la palabra equiparación.

**"EQUIPARACION.-** Asimilación de categorías, calidades o funciones. Equivalencia que se establece entre cosas

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

*diversas, por encontrarlas iguales o muy parecidas tras su comparación o cotejo.*

*En la analogía (V), como recurso supletorio en lo normativo jurídico, late la equiparación entre los casos no legislados expresamente y la regulación que por lógica se establece."*(37)

#### 4.0 LOS SUJETOS DE LA OBLIGACION FISCAL.

*Los sujetos de la obligación fiscal son el sujeto activo, es el que tiene el derecho de exigir el pago de tributos, este derecho recae en la Federación, los Estados y los Municipios; y el sujeto pasivo, es aquel que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto, esto es, el sujeto pasivo es la persona física o jurídica colectiva (moral), mexicana o extranjera, ya sea que resida dentro del territorio nacional o en el extranjero, siempre y cuando la fuente de su riqueza se encuentre en el territorio nacional generando con ello la obligación fiscal, la obligación principal que tiene este sujeto es la de pagar los tributos en la fecha o dentro de los plazos señalados para efectuarlos; los cuales dan origen a la obligación tributaria Como ya sabemos, la obligación fiscal se compone de dos*

*(37) CABANELLAS, Guillermo, Diccionario Enciclopédico del Derecho Usual, Editorial Heliasta, Tomo III D.E. 1984, Buenos Aires, Argentina.*

sujetos, siendo el primero de ellos el sujeto activo compuesto por la Federación, los estados y los Municipios; y por el otro lado el sujeto pasivo formado por la persona física o jurídica colectiva (moral), la cual tiene la obligación de pagar los impuestos, dicho lo anterior pasemos al análisis, de cada uno de estos sujetos.

#### 4.1 EL SUJETO ACTIVO DE LA OBLIGACION FISCAL.

Dentro del Derecho Tributario, existe un solo sujeto activo de dicha obligación, siendo este sujeto el Estado, pues es el único ente soberano que está investido de la potestad tributaria. En los estados organizados políticamente como federaciones, no sólo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en lo concerniente a su régimen interior y la ejercen con plena dependencia del poder central, de donde se sigue que también están investidas de la potestad tributaria; como ejemplo de lo anteriormente dicho, podemos citar a nuestro país y al de los Estados Unidos de Norte América.

La principal atribución del Estado como sujeto activo de la obligación fiscal, consiste en exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos precisos fijados por la ley impositiva correspondiente, atribución está, que es irrenunciable, de esto se desprende que, el Estado no puede



actuar como lo puede hacer cualquier acreedor en el campo del Derecho Privado, renunciando a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, remitiendo la deuda a cargo del contribuyente. Solo en casos excepcionales, puede admitirse que el contribuyente deje de cumplir con su obligación fiscal y que el Estado además de no exigirle, tome la iniciativa y mediante un decreto declare extinguida en forma total o parcialmente la obligación fiscal, tal y como lo estipula el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación en vigor para el año de 1996, mismo que ad litteram se transcribe: " El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: Fracción I.- Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago, a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias". (38)

Resumiendo, en México, Constitucionalmente hablando, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, pues el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de nuestro país, al establecer la obligación de contribuir

---

(38) Código Fiscal de la Federación. Ob. Cit., Pag. 61

para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y los Municipios; y no se prevé en ley fundamental a ninguna otra persona, individual o colectiva, como sujeto activo, ni se prevé tampoco, la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.

De los sujetos activos anteriormente manifestados, solamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismos a través de sus legislaturas respectivas. En cambio los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, tarea encomendada a las legislaturas de los Estados, de acuerdo a lo previsto en el artículo 115, fracción IV de nuestra Carta Federal.

Es necesario manifestar que en términos generales, nuestra Constitución no hace una distribución de las fuentes tributarias entre los diversos sujetos activos que ya hemos señalado al iniciar el capítulo que nos ocupa, por ello, se dice que la facultad impositiva es una facultad que le asiste a la Federación, Estados y Municipios. El fundamento de lo anterior lo encontramos estipulado en el artículo 124 Constitucional, el cual dispone que todas las facultades que no están expresamente concedidas por nuestra Carta Federal a

los Funcionarios Federales, se entenderan reservadas a los Estados.

En cuanto a lo anterior, el tratadista SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA; opina que el fundamento Constitucional de las facultades que les asiste a los sujetos activos de la obligación tributaria no radica en el precepto legal anteriormente invocado, sino que considera que el fundamento radica particularmente en el artículo 40 de nuestra Constitución Política, precepto legal que a la letra se transcribe: "Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental". (39)

Del ordenamiento legal anteriormente invocado, indica el tratadista DE LA GARZA, que es en la autonomía y soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de éstos, puesto que es reconocido universalmente que la soberanía implica poder de tributación; por consiguiente si falta el poder de tributación esta da como resultado ausencia de soberanía.

Después de haber analizado algunas facultades de la Federación, como sujeto activo de la obligación fiscal; pasemos ahora al estudio del sujeto pasivo de la misma.

(39) Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa, S.A., México, 1996, Pag. 33

#### 4.2. EL SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACION FISCAL.

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona física o moral que de acuerdo a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco.

Si analizamos más a fondo a dicho sujeto pasivo, nos encontramos con que no necesariamente la persona que es señalada para satisfacer dicha prestación en favor del fisco, es la que efectivamente paga el tributo, en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación se convierte en el sujeto pagador del tributo. Este caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador (en este caso estamos hablando del contribuyente de derecho), y el sujeto pagador es la persona en quien recae el tributo debido a la traslación del mismo (en este caso el contribuyente de hecho); de los dos el que interesa al Derecho Fiscal es el primero de ellos, es decir, el contribuyente de derecho, pues solamente éste tiene importancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la obligación fiscal, ya sea deudor o responsable directo, o bien deudor o responsable indirecto.

En cuanto a la capacidad del sujeto pasivo, es necesario manifestar que dentro del derecho tributario toda persona es

capaz de derechos y obligaciones fiscales, la capacidad de ser contribuyente, consiste en la posibilidad de hecho, de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos impositivos.

Se dice que la capacidad tributaria del sujeto pasivo es modificada por algunas circunstancias como la edad, el estado civil, el sexo, ante u oficio, la profesión, etc., desde mi punto de vista creo que tales circunstancias no modifican la capacidad de ser titular de derechos y obligaciones fiscales, únicamente importan para establecer la conveniencia de exigir el pago de tributos o la medida de la obligación fiscal.

En nuestra legislación, sólo las personas físicas o jurídicas colectivas (morales), se contemplan como sujeto pasivo de la obligación fiscal, y son las únicas que están previstas como contribuyente, tal es el caso del artículo I, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente para el año de 1996, mismo que dispone: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico".(40)

---

(40) Colección Fiscal Actualizada, Código Fiscal de la Federación, Ob. Cit., Pag. 1

Así de igual forma el párrafo transcrito anteriormente se correlaciona con el artículo 31, fracción IV, Constitucional, el cual estipula, la obligación que tenemos los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, haciendo mención en cuanto a que la Federación solo en los casos que la ley lo señale expresamente, se obligara a pagar contribuciones.

Para concluir con el estudio del sujeto pasivo, quiero manifestar que el Código Fiscal de la Federación vigente para 1996, no da un concepto de el sujeto pasivo de la obligación fiscal, cosa que el Código anterior, es decir, el Código Fiscal de 1967, sí manejaba en su artículo 13, el cual señalaba que: "El sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal".(41)

Con lo manifestado anteriormente, damos por concluido el análisis del sujeto pasivo, pasando ahora al estudio del delito de fraude; pues el mismo es una de las figuras delictivas primordiales con que se relaciona completamente nuestra investigación.

---

(41) RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Delincuencia Fiscal, Segunda Edición. Editorial Harla, México, 1992, pág. 156.

#### 4.3. EL DELITO DE FRAUDE.

Esta figura delictiva se divide en un fraude genérico y varios específicos: el fraude genérico del que a continuación hablaremos se encuentra tipificado y penalizado en el artículo 386, del Código Penal del fuero común para el Distrito Federal, vigente para el año de 1996, mismo que a continuación se transcribe para su comprensión: "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."(42)

Al respecto y en cuanto al contenido del primer párrafo

---

(42) Código Penal del fuero común para el Distrito Federal. Editorial Pac, S.A DE C.V., México, Pág. 127.

del artículo que se analiza, los catedráticos de Derecho Penal Dr. RAUL CARRANCA y TRUJILLO y Dr. RAUL CARRANCA y RIVAS, en su obra Código Penal Anotado han escrito notas muy importantes al respecto, de las cuales a continuación se toma su reproducción en las siguientes líneas para su comprensión y estudio: "(1245) Texto vigente según el Decr. de dic. 23, 1981 (D.O. de dic. 29, 1981), el engaño constituye una mentira dolosa cuyo objeto es producir en la víctima una falsa representación de la verdad. Debe ser idóneo para producirla en personas del tipo medio intelectual, o sea que debe ser bastante para vencer la incredulidad del pasivo y embaucarlo. El engaño debe ser la causa de error en el pasivo. Por último debe estar dirigido a obtener la prestación voluntaria del mismo pasivo. Si por ignorancia, autosugestión, etc., del pasivo hiciera éste la prestación, no habría relación de causalidad entre ésta y el engaño. Tampoco habría fraude sino robo en el caso p.e., de los empleados de un comercio que por medio de maniobras eludieran el control de las existencias y se apoderaran de las mercancías.

El engaño "puede ser verbal o escrito, consistir en hechos o versar sobre la causa, el presupuesto, las condiciones, etc. de la prestación o ser simple o calificado" (Vincenzo Manzini, Trattato di Diritto Penale Italiano, Turin, 1933-1939, t. IX, pág. 567).



Ni el silencio disimuladorio ni la simple mentira constituyen engaño a los efectos de la causalidad adecuada de la obtención de la prestación.

(1246) El aprovechamiento del error en que se encuentre el pasivo presupone en el agente el conocimiento de la falsa representación de la verdad que aquél sufre. El dolo de fraude consiste, en el caso, en aprovecharse del error, para obtener la prestación que es objeto material del delito.

(1247) Ilícitamente: elemento normativo que se refiere al dolo específico consistente en la conciencia y voluntad del agente de obtener su enriquecimiento patrimonial valiéndose de un medio operativo ilícito, indebido, ilegítimo.

(1248) V. nota 1180 al art. 367 c.p. (1180) por cosa se entiende "un objeto corporal susceptible de tener un valor, el cual no debe ser necesariamente económico, pudiendo ser documental o meramente moral o afectivo" (Vincenzo Manzini, *trattato di Diritto Penale Italiano*, turín, 1933-1939, t. IX, págs. 10 y 26); p.e., la carta que tiene un valor estimativo y sentimental como autógrafo o que puede probar un hecho ante los tribunales.

Las cosas pueden ser sólidas, líquidas o gaseosas. Sobre el fluido eléctrico, entendido como cosa susceptible de apropiación. v. art. 368, 6.º II c.p.

(1249) Lucro indebido: ganancia o provecho de carácter económico, ilícitos.

Delito de daño, doloso, en el que es configurable la tentativa. Su objeto jurídico: el patrimonio económico de las personas.

El párr. comentado tipifica al fraude genérico y fraude simple."(43)

De lo vertido con anterioridad, se desprende que el sujeto activo de esta figura delictiva puede ser cualquier persona física, y el sujeto pasivo lo puede ser cualquier persona física o jurídica colectiva (moral), el objeto material es, indistintamente, la cosa mueble o inmueble, siendo en este caso el objeto jurídico el patrimonio de las personas, sean físicas o morales.

Por otro lado, los fraudes específicos que contempla nuestra Legislación Penal, se encuentran localizados en los artículos siguientes: 387 en todas sus fracciones, 388, 389, y 389 bis, de la Ley anteriormente comentada.

El tipo penal de fraude es perseguible de oficio y por querrela necesaria en el caso de las personas a que se refiere el artículo 389 bis, el cual estipula el delito de fraude específico cometido por fraccionadores.

Los elementos del tipo penal de fraude que a

---

(43) CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl, CARRANCA Y RIVAS, Raúl, Código Penal Anotado, 19a. Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1995, Págs. 939 y 940.

continuación se estudian, se desprenden de la Corriente Pentatónica, perteneciente a la Teoría del Delito que se analizó en nuestro segundo capítulo, pues en mi opinión todo delito se configura con los cinco elementos que maneja dicha teoría.

#### 4.3.1. ELEMENTOS DEL FRAUDE.

El primer elemento que analizaremos en cuanto al tipo penal del fraude es la CONDUCTA, el concepto que maneja el Código Penal, vigente para el Distrito Federal, en su artículo 386, encontramos que la conducta típica presenta dos modalidades; la primera de ellas es engañar a alguien, el engaño no importa como sea verbal o escrito, consistir en hechos o versar sobre la causa. En este delito se caracteriza al sujeto activo por su habilidad para envolverlo y hacerlo caer en el error, luego entonces el sujeto pasivo accede voluntariamente a las pretensiones del activo, manteniéndose en el error que el mismo activo lo hizo caer; es por ello que este delito nunca se ejecuta con medios violentos, y la segunda modalidad es aprovecharse del error de alguien, esta es todo lo contrario de la primera pues, la conducta típica implica que el propio pasivo propicie con su error que el activo aproveche esa situación para cometer el ilícito, en esta segunda modalidad el que inicia la conducta no es el

activo sino el pasivo quien por una equivocación facilita la comisión del delito y el activo lo único que hace es mantenerlo en el error en que se encuentra.

Dentro de la AUSENCIA DE CONDUCTA, considero no se presenta ninguno de los casos de la misma, pues el delito para su comisión exige dolo y la existencia del elemento volitivo, es decir, la voluntad que tiene el activo de engañar, confundir, aprovecharse del error, etc., del propio sujeto pasivo.

Como segundo elemento analizaremos a La TIPICIDAD, este elemento es esencial para que se configure un ilícito, dado que sin la presencia de este elemento jamás existirá un delito; pues este elemento que se analiza, es el encuadramiento de la conducta en el tipo, es decir, si una conducta de acción u omisión infringe una ley, entonces por regla general se está cometiendo un delito.

Refiriéndonos al tipo penal de fraude la tipicidad se da cuando el sujeto activo engaña o mantiene en el error en que se encuentra el sujeto pasivo, aquí se da una conducta de acción u omisión con la cual el activo obtendrá un lucro indebido en detrimento del patrimonio del sujeto pasivo. En pocas palabras la tipicidad se da cuando se reúnen todos los elementos descritos en el tipo penal.

Por otro lado tenemos que la ATIPICIDAD (ausencia de tipo), esta se da cuando no se integran todos esos elementos;

es decir, es la ausencia de adecuación de la conducta al tipo. Si una conducta no es típica, y no se encuadra en el tipo legal; por consiguiente esa conducta no será delictiva.

Tenemos entonces que será atípico el comportamiento de un sujeto, cuando alcance un lucro indebido, pero no por medio del engaño ni aprovechándose del error en que se encuentra el sujeto pasivo, sino mediante la utilización de la violencia, esta conducta jamás podrá encuadrarse en el tipo penal del fraude, toda vez que al cometerse el ilícito se utilizó la violencia, y el precepto legal al cual nos referimos nunca manifiesta que para cometerse este delito tenga que mediar la violencia.

Otro de los elementos pertenecientes a la teoría pentabólica es la ANTIJURICIDAD.

Como se dijo en nuestro segundo capítulo, la ANTIJURICIDAD va en sentido opuesto a lo que es el derecho, es decir, es antijurídico realizar un acto a sabiendas que esta prohibido y castigado por la ley

La Antijuricidad es cien por ciento objetiva, atiende sólo al acto, a la conducta externa, es una conducta que va completamente en contra del derecho; se divide en formal y material, la primera se da cuando existe transgresión a una norma establecida por el Estado, cuando existe oposición a la ley, en pocas palabras cuando se infringe la norma

establecida y, la segunda es el daño o perjuicio social causado por esa transgresión.

Enfocandonos directamente a la figura delictiva que analizamos, tenemos que si un sujeto engaña a otro, o en su caso se aprovecha del error en que este se encuentra; para hacerse ilícitamente de alguna cosa o alcanzar un lucro, dicho sujeto actúa antijurídicamente, entonces la conducta será formal toda vez que el sujeto activo infringió una norma establecida por el Estado; por consiguiente la antijuricidad material sería el daño o perjuicio social causado por esa transgresión.

Por otro lado y, como elemento negativo, tenemos a las llamadas anteriormente causas de justificación o circunstancias excluyentes de responsabilidad, las cuales actualmente son conocidas como Causas de Exclusión del Delito, contenidas en el artículo 15 del Código Penal, vigente para año de 1996, del Distrito Federal, estas son aquellas condiciones que tienen el poder de excluir la antijuricidad de una conducta típica, representan un aspecto negativo del delito, a estas causas se les llama justificantes, causas eliminatorias de la antijuricidad, causas de ilicitud, etc.

Las causas de exclusión del delito, recaen sobre la acción realizada, son objetivas, se refieren al hecho y no al sujeto; es el caso que cuando el sujeto rebasa los límites de

una conducta legitimada por una justificante, emerge la ilicitud, pues mientras las causas de exclusión del delito eliminan a la antijuricidad del comportamiento, dicho exceso queda dentro del ámbito de la delictuosidad. La legislación Penal, anterior a las reformas, únicamente hacían referencia al exceso de la legítima defensa.

Las actuales reformas subidas al artículo 16 del Código Penal para el Distrito Federal, vigente para 1996, tomaron en cuenta otras causas de exclusión del delito, tal y como lo menciona el propio precepto legal anteriormente invocado, mismo que la letra se transcribe: "Al que exceda en los casos de defensa legítima, estado de necesidad, cumplimiento de un deber o ejercicio de un derecho a que se rigen las fracciones IV, V y VI, del artículo 15, se le impondrá la pena del delito culposo". (44)

Para la figura delictiva que estudiamos, que en este caso es el Fraude, creo imposible que pueda presentarse una causa justificadora en el mismo, debido a la exigencia legal de los medios empleados y del dolo requerido para su configuración. No se presentan circunstancias atenuantes ni agravantes, la sanción atiende al monto del daño patrimonial.

Siguiendo la misma temática, ahora analizaremos a la imputabilidad así como a su aspecto negativo.

Diremos que la IMPUTABILIDAD se presenta cuando un

---

(44) Código Penal, Ob. Cit., Pág. 12.

sujeto tiene capacidad de querer y entender, esto es, un sujeto al delinquir conoce y entiende lo que hizo o pretende hacer y además, sabe las consecuencias que dicha conducta trae consigo, es el caso que una persona es imputable cuando tiene desarrollada la mente y no padece alguna anomalía que lo imposibilite para querer realizar un acto y así de igual forma entender que la conducta delictiva que realiza esta penada por la ley y por consiguiente castigada por la misma.

La persona que realiza un ilícito como lo es el tipo penal de fraude, claro está que esa persona es imputable; esto es, que dicho sujeto tiene capacidad que querer y entender, pues al momento de cometer el acto está consciente de lo que está haciendo y sabe que está actuando en contra de la ley y por lo mismo sancionado. En resumen, el sujeto activo de la figura delictiva que nos ocupa, por alcanzar un beneficio patrimonial personal, es decir, alcanzar un lucro indebido, mantiene en el error al sujeto pasivo si es que se encuentra en él, o en su caso lo hace caer en el mismo.

En cuanto al aspecto negativo, es decir, a la INIMPUTABILIDAD diremos que las causas de la misma son todas aquellas capaces de anular o eliminar ya sea el desarrollo o la salud de la mente, esto es, que el sujeto carece de aptitud psicológica para delinquir.

La INIMPUTABILIDAD se encuentra consagrada y conceptualizada en el artículo 15, fracción VII, párrafo



primero, del Código Penal para el Distrito Federal, vigente para 1996, mismo que a continuación se reproduce textualmente: "Al momento de realizar el hecho típico, el agente no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquél o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, a no ser que el agente hubiese provocado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible".(45)

Retomando la idea del precepto legal a que hacemos mención en el párrafo inmediato anterior, diremos que toda persona que realiza el tipo penal de fraude, es imputable a pesar de que para la ley dicho sujeto sea un menor de edad, ya que el sujeto activo del delito de fraude, para la configuración del ilícito requiere engañar o mantener en el error en que se encuentre el sujeto pasivo, con el fin de hacerse de una cosa sea mueble o inmueble. Es el caso que si un sujeto al cometer el delito manifiesta que cuando lo cometió no sabía lo que estaba haciendo, pues se encontraba drogado, para la ley este sujeto será imputable pues él mismo se provoca esa incapacidad ya sea intencional o imprudencialmente, sea como fuere ese sujeto será culpable.

Para finalizar, con el análisis de la figura delictiva a

---

(45) *Ibidem*, Código Penal, Pág. 11

que nos hemos venido reglendo; y siguiendo la temática que nos hemos propuesto, en cuanto a la teoría pentabónica perteneciente a la teoría del delito; analizaremos a continuación a la culpabilidad así como a las causas de inculpabilidad.

La CULPABILIDAD, reviste dos formas: el dolo y la culpa, en la primera de ellas, el agente conociendo el significado de su conducta procede a realizarla; en la segunda consiente o con previsión se ejecuta el acto con la esperanza de que no ocurrirá el resultado.

En pocas palabras el dolo consiste en actuar consciente y voluntario, dirigido a la producción de un resultado típico y antijurídico. En nuestro derecho mexicano; encontramos al dolo en el Código Penal, vigente para el año de 1996, en el artículo 9, primer párrafo, en el cual nos da un concepto de aquellas personas que obran dolosamente.

La culpa como segunda forma de la CULPABILIDAD, también conceptualizada en el artículo 9, párrafo segundo, de la Ley Penal mencionada con anterioridad, existe cuando se obra sin intención y sin diligencia debida causando con esto un resultado dañoso, que se puede prevenir y además es penado por la ley. En el tipo penal de fraude sólo es posible la forma dolosa o intencional, siendo inconfigurable la imprudencia o la culpa, esto no quiere decir que la culpa no se de en dicho delito, pues se puede considerar posible la

culpa en el caso del fraude específico, previsto en la fracción XXI del artículo 387 del Código Penal, vigente para 1996 del Distrito Federal, cuando una persona libre un cheque sin fondos por la negligencia del mismo, por no anotar las cantidades libradas. En esta situación no hay ánimo de engaño ni de obtener un lucro, sólo se da la imprudencia por no tener cuidado de llevar una adecuada contabilidad.

Además, el propio precepto anteriormente comentado, en su segundo párrafo indica que no se procederá contra el sujeto que libra el cheque, cuando el libramiento no hubiese tenido como fin el procurarse ilícitamente una cosa u obtener algún lucro indebido, con lo cual queda sin sanción lo que se puede llamar fraude culposo.

Por otro lado, la INCULPABILIDAD opera al hayarse ausentes los elementos esenciales de la culpabilidad, esto es, conocimiento y voluntad.

Se puede constituir como causas de INCULPABILIDAD al error y la ignorancia, en la primera causa se tiene una falsa apreciación de la realidad y en la ignorancia existe ausencia de conocimiento, en el error se conoce, pero se conoce mal y en la ignorancia se crea una laguna de nuestro entendimiento.

A la inculpabilidad la podremos encontrar en un caso de fraude específico, cuando el error es esencial y procede de un hecho invencible dando como resultado un acto involuntario.

Ejemplificando lo anteriormente dicho, diremos que una persona, ante la amenaza de un asaltante para salvar la vida de un ser querido, firma un documento que perjudica en su patrimonio a otro, la ley no le puede exigir un comportamiento diferente pues a todas luces se ve que el sujeto amenazado no tenia otro camino.

Con el análisis de la inculpabilidad que hemos dado concluimos con el estudio de lo que es el fraude, pasando a nuestro siguiente inciso subtitulado la Defraudación Fiscal.

#### 4.4.- LA DEFRAUDACION FISCAL.

La Defraudación Fiscal se encuentra tipificada en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, vigente para 1996, el cual se transcribe en las siguientes líneas para su estudio y comprensión: "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

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

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

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

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones". (46)

Esta figura delictiva se encuentra dentro de los llamados delitos especiales, porque esta contenida fuera del Código Penal, es decir, esta contemplada en una ley administrativa Código Fiscal de la Federación, la cual tiene el apoyo supletorio de la Ley Penal; sólo se persigue por querrela necesaria, siendo presentada únicamente por la autoridad fiscal.

La defraudación fiscal, es también denominada como delito patrimonial porque se ocupa de tutelar y cuidar los

---

(46) Código Fiscal de la Federación Ob. Cit. Pag. 127 y 128

intereses de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, forma parte del derecho penal tributario, la adecuación de las figuras delictivas en materia tributaria tienen su propia dogmática, forman parte del derecho penal general, pero dentro de una rama especial, que por la importancia de la misma genera figuras y procedimientos con características propias y especiales; es por ello que la defraudación fiscal, se encuentra clasificada dentro de los llamados delitos especiales.

Este delito que se estudia, es conocido como delito Federal, porque como lo dijimos anteriormente esta contenido en una ley de jurisdicción federal, siendo el Ministerio Público Federal y un Juez de Distrito en materia penal quienes son las autoridades competentes para conocer de este ilícito; además vemos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no es el órgano del Estado que tenga la obligación de acreditar la existencia de los elementos del tipo penal, pero sin embargo, por regla general es en las auditorías fiscales que realiza donde se comprueba la existencia de los mismos, posteriormente cuando se querrela ante el Ministerio Público Federal se aporta la información recabada facilitando la investigación a dicha autoridad.

En cuanto a los elementos que maneja la teoría del delito y que son los que dan vida para la comisión del delito de la Defraudación Fiscal, en el caso que nos ocupa, dos

tipos de conductas dan la configuración del ilícito, la primera se da mediante el uso de engaños y la otra mediante el aprovechamiento de errores, estas conductas van encaminadas a un fin el cual desemboca en la protección del interés común, es decir, el patrimonio del erario público que debe ser protegido de esas conductas.

Los elementos necesarios para configurar la materialidad de la figura delictiva que analizamos son:

A) Que el sujeto realice dos o más actos: esto se desprende de la frase que dice "con uso de engaños o aprovechamiento de errores", hace que este elemento que pudieramos llamar numérico sea indispensable para configurar la conducta delictiva, ya que se está hablando en plural, es decir, para que se de esta figura delictiva, se requiere que el sujeto activo, o sea, el defraudador en este caso, debe de ejecutar dos o más actos.

B) Que esos actos consistan en el uso de engaños o el aprovechamiento de errores: el elemento engaño es el que va a permitir distinguir si existe la configuración real de los elementos del tipo penal, conocidos anteriormente como cuerpo del delito y por consiguiente la probable responsabilidad del indiciado.

C) Que se omita total o parcialmente el pago de una contribución: en esta frase se habla de un sólo acto que es la omisión de ingresos, en otras palabras, esos dos o más

actos, a los cuales nos hemos referido en el inciso "A", deben de tener una conexión o enlace entre sí con este inciso, de tal manera que los actos realizados por una persona tengan correspondencia entre ellos.

D) Que la realización de esos actos tenga como único propósito el de obtener un lucro indebido: dicha expresión nos lleva a interpretar la norma, la cual puede ser clasificada como un delito doloso o un delito intencional.

En este caso, más bien conocido como delito doloso porque requiere para su realización de la conciencia y de la voluntad del hombre, sin cuyos elementos este delito no puede materializarse, pues queda excluida la posibilidad de que los delitos fiscales sean cometidos por negligencia, distracción o descuido.

E) Que ese beneficio indebido implique un perjuicio al Fisco Federal: el perjuicio al Fisco Federal es el resultado de la actividad típica, que está ligada al beneficio indebido, esto es, que si no existe ese nexo causal nos encontraremos frente a la atipicidad.

Ese beneficio indebido, al cual nos referimos, solamente se podrá efectuar al momento de que el sujeto defraudador de la obligación tributaria, formule su declaración de impuestos en forma errónea favorable a él, o en su caso cometa algún ilícito de los sancionados por la legislación Fiscal, causando con ello un perjuicio al Fisco Federal.



Para concluir diremos que "El delito de defraudación Fiscal es el tipo específico del delito genérico de fraude y se resume en el elemento volitivo tendiente a producir el resultado típico mediante el engaño, es decir, la mentira dolosa cuyo objeto es producir en la víctima una falsa representación de la verdad".(47)

Ya que hemos visto el delito de defraudación fiscal, es importante y necesario analizar lo que es conocido como la evasión de impuestos: esta evasión o sustracción ilegal al pago se da, entre otros, en el contrabando y el fraude fiscal.

El delito de contrabando se presenta cuando se introduce o se saca del país mercancías por las cuales no se pagan los impuestos aduaneros correspondientes, dando esto como resultado que el rendimiento o utilidad del contrabandista sean los propios impuestos que no se pagan; este delito es originado por las altas tarifas arancelarias o la restricción administrativa para la importación de mercancías.

Por otro lado, en el fraude fiscal el causante trata de eludir parcial o totalmente el pago de los impuestos, por medio del engaño o aprovechamiento de errores que llega a tener la Administración Pública.

---

(47) URBINA NANDAYAPA, Arturo de Jesús, Los Delitos Fiscales en México, 1a. edición, Editorial Pac, S.A. de C.V., México, 1994, Pág. 127.

Para terminar diremos que la evasión ilegal disminuiría notablemente, con la reducción de las tarifas, tasas o cuotas aprobadas; es decir, con la existencia de cuotas moderadas, así como permisos de importación de fácil tramitación, toda vez que con estas medidas el contribuyente optaría por estar al corriente en el pago de sus impuestos al momento de introducir mercancías al país, olvidando y dejando en el pasado completamente al delito del contrabando.

#### 4.4.1.- ELEMENTOS DE LA DEFRAUDACION FISCAL.

Antes de entrar al análisis de los elementos de la teoría del delito que encuadran dentro del ilícito de la Defraudación Fiscal, me permite transcribir la definición que da el estudioso del derecho SAINZ DE BUJANDA en favor de la infracción tributaria, misma que transcribe textualmente en las siguientes líneas: "Es la conducta típica, antijurídica y culpable con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la administración.

En esta definición es posible observar que los elementos de la infracción fiscal son:

- a) La conducta.

b) La tipicidad.

c) La antijuricidad.

d) La culpabilidad, que tiene como antecedente a la imputabilidad y como consecuencia a la responsabilidad."(48)

Los cinco elementos que en el presente subtema se analizaran son los que conforman la corriente pentagonal, perteneciente a la teoría del delito, toda vez que, el delito para que se configure, requiere forzosamente de los elementos que aquí se estudiarán.

La CONDUCTA como primer elemento, de entrada vemos que para la configuración del ilícito de la Defraudación Fiscal, se requiere de dos modalidades; la primera de ellas consiste en el engaño, esto es, engañar al fisco al momento se que el contribuyente hace su declaración de impuestos. en este delito a diferencia del fraude, el sujeto que ejecuta el acto no envuelve, ni mucho menos hace caer en el error al sujeto que recibe el acto; pues la declaración de impuestos es una declaración unilateral de voluntad que es recibida y estudiada por la autoridad administrativa. la segunda modalidad es el aprovechamiento de errores que en este caso tenga la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al momento de requerir el pago de contribuciones.

de lo manifestado con anterioridad, se desprende que para que pueda materializarse este delito se requiere de la

---

(48) Ibidem, pag.24

conciencia y la voluntad del hombre, pues los delitos fiscales no pueden ser cometidos por negligencia, distracción o descuido; de ahí que este delito es denominado doloso.

Dentro de la ausencia de conducta, considero que en el delito que se estudia no se presenta, pues para la comisión del mismo se exige el dolo y la existencia del elemento volitivo, es decir, la mala fe con que se conduce y la voluntad del sujeto que ejecuta el acto para confundir y engañar.

La TIPICIDAD es el encuadramiento de la conducta en el tipo, y el tipo es la descripción que el Estado hace de una conducta en los preceptos penales, en pocas palabras para que se configure un delito forzosamente se tiene que dar este elemento, pues si no existe un precepto legal que te ordene un determinado comportamiento ya sea de hacer o de no hacer, jamás se configurara el delito, puesto que, si no hay ley tampoco habra sanción para la conducta realizada.

Regiríendonos al delito que analizamos, la tipicidad se da al momento en que el sujeto que ejecuta el acto, engaña o se aprovecha de errores para defraudar al fisco y con ello perjudicarlo en su patrimonio; este elemento se da cuando se reúnen todos los elementos descritos en el tipo.

Pasando al aspecto negativo, o sea, a la AUSENCIA DE TIPO, esta se da cuando no se integran todos los elementos

del tipo, es decir, es la ausencia de adecuación de la conducta realizada al precepto legal que sanciona el delito.

En la Defraudación Fiscal, para que la ATIPICIDAD se da, es sumamente difícil, pues para que se de este elemento, un sujeto tendría que omitir el pago de una contribución, o alcanzar un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, pero no por medio de engaños o aprovechamiento de errores: sino por lo contrario mediante la utilización de la violencia o de cualquier otro medio y con esta conducta jamás se encuadraría al precepto legal a que nos referimos, ya que el artículo que contempla al delito de Defraudación Fiscal no maneja a la violencia o cualquier otro medio para la comisión del mismo.

Como tercer elemento tenemos a la ANTIJURICIDAD, como su nombre lo indica, va en sentido opuesto a lo que es el derecho, esta se da cuando se infringe la norma establecida; enfocándonos directamente en la figura delictiva que analizamos, tenemos que si un sujeto al momento de hacer su declaración de Impuestos, por medio de engaños o aprovechándose de errores omite pagar correctamente sus contribuciones perjudicando con ello al Fisco Federal; con esta conducta realizada se da este elemento pues se hace lo que no se debía hacer.

Como aspecto negativo tenemos a las llamadas CAUSAS DE EXCLUSION DEL DELITO, estas causas se encuentran reguladas en

el Código Penal vigente para el Distrito Federal, en su artículo 15, y son aquellas condiciones que tienen el poder de excluir la antijuricidad de una conducta ilícita, estas causas de exclusión recaen sobre la acción realizada, son objetivas, se refieren al hecho y no al sujeto. Tienen por objeto hacer que un hecho antijurídico deje de serlo en un caso particular, tienen escasa importancia práctica en el Derecho Penal Tributario, deben de ser de carácter objetivo y por consecuencia encontrarse fuera de la mente o conciencia del autor de la infracción.

Ahora bien, es el turno de analizar al elemento de la IMPUTABILIDAD, es el presupuesto subjetivo de la culpabilidad, este elemento que se estudia para que se presente se requiere que el sujeto que realiza el acto tenga capacidad de querer y entender, es decir, que el sujeto al delinquir conoce y entiende la magnitud y la consecuencia que consigo trae el acto que realizó, la imputabilidad se exterioriza en un conducta, para que un acto o hecho sea imputable se requiere que pueda ser atribuido a la persona de que se trata.

Los menores e incapaces, según el Derecho Tributario o el Derecho Civil, común a aquél en materia de capacidad, son deudores de la prestación tributaria sustantiva, pero no lo son de los deberes formales, puesto que para ellos se necesita capacidad de obrar y no simple capacidad de goce.

Dentro del aspecto negativo, esto es, dentro de la INIMPUTABILIDAD tenemos que, las causas de esta son todas aquellas capaces de anular o eliminar ya sea el desarrollo o salud de la mente, o sea, que el sujeto carece de aptitud psicológica para delinquir.

La inimputabilidad se encuentra tipificada en el artículo 15, fracción VII, párrafo primero del Código Penal vigente para el Distrito Federal en el año de 1996, para finalizar diremos que las causas de inimputabilidad establecidas en dicho código son igualmente aplicables a la materia Penal Tributaria.

El último elemento que analizaremos es a la CULPABILIDAD, este elemento se presume por la sola comprobación de la desobediencia de la norma, se divide en dos formas: el Dolo y la Culpa, en la primera de ellas, el agente conoce el significado de la conducta pero aun así la realiza, el dolo consiste en actuar consciente y voluntario, dirigido a la producción de un resultado típico y antijurídico. En la segunda, consciente o con previsión se ejecuta el acto con la esperanza de que no se de el resultado, la culpa se da cuando se obra sin intención y sin diligencia debida causando con esto un resultado dañoso, el cual es penado por la ley.

Dentro de la Defraudación Fiscal, la culpabilidad es más factible que se de en forma dolosa o intencional, sin

descartar que la imprudencia o la culpa se llegue a dar en este ilícito.

Por otro lado, la INCULPABILIDAD opera al haberse ausentes los elementos esenciales de la culpabilidad, esto es, conocimiento y voluntad.

En ocasiones se toma al error y la ignorancia como causas de inculpabilidad; en el error se tiene una falsa apreciación de la realidad y en la ignorancia existe ausencia de conocimiento, tomando en cuenta el principio que dice la ignorancia de la ley no exime de responsabilidad, en el caso que nos ocupa es sumamente imposible que este elemento que se analiza se de dentro del delito de la Defraudación Fiscal.

Después de haber analizado a las figuras delictivas del ilícito de fraude, así como a la defraudación fiscal; es el momento de estudiar y analizar el contenido del artículo 17 Constitucional en su última parte.

#### 4.5.- ANALISIS DEL ARTICULO 17 CONSTITUCIONAL EN SU ULTIMA PARTE.

El artículo consagrado en el numeral 17 de nuestra Constitución Política, manifiesta en su última parte que NADIE PUEDE SER APRISIONADO POR DEUDAS DE CARACTER PURAMENTE CIVIL, esta es una garantía de seguridad jurídica, misma que corrobora o confirma el principio jurídico de nullum



*delictum, nulla poena sine lege*: de acuerdo con este principio solamente un hecho reputado por la ley como delito puede ser considerado como tal, y a consecuencia de ello es susceptible de sancionarse penalmente. Por lo tanto, si una deuda proviene de un acto o relación jurídica civil, esta no es tomada por la ley como delictuosa, no pueden nacer de la misma una sanción penal (en este caso no puede haber privación de la libertad), ya que esta se reserva a los delitos, a los hechos reputados legalmente como tales.

Apoyado en lo manifestado con antelación, se dice que el artículo 17 constitucional viene a confirmar la garantía de la exacta aplicación de la ley en materia penal, en el sentido de que solo podrá aplicarse una pena prevista expresamente por la ley para un determinado delito, es decir, para un hecho calificado legalmente como tal.

Para concluir diremos que, el ciudadano deriva directamente un derecho subjetivo público, el cual consiste en la facultad de oponerse jurídicamente a cualquier autoridad estatal que pretenda privarlo de su libertad por una deuda de carácter puramente civil contraída a favor de otro sujeto.

La obligación que se establece para el estado, y sus autoridades, es la de abstenerse de privar de su libertad a cualquier persona por una deuda que no provenga de un hecho calificado expresamente por la ley como delito.

Retomando los comentarios anteriores, existen personas que dicen que en base a lo consagrado en el artículo 17 de nuestra carta federal en su última parte, esto es, que nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil, en el delito que nos ocupa o sea en el delito de defraudación fiscal y en los demás contemplados en el capítulo II, subtítulo de los delitos fiscales, que se encuentran contemplados dentro del Código Fiscal de la Federación; se esta violando una garantía individual.

En lo personal considero que no existe tal violación de garantía, toda vez que, para empezar la defraudación fiscal esta contemplada en una ley como delito y a consecuencia de ello la misma da facultades para que el defraudador pueda ser sancionado penalmente, con la privación de la libertad; por otro lado, el fraude fiscal no es una deuda de carácter civil ya que las deudas civiles se dan entre particulares y no entre particular y estado, es decir, entre gobernado y gobernante dañando con ello el patrimonio de este último, además de que las deudas de esta índole son conocidas como deudas de carácter fiscal, quedando fuera de lo manifestado por la última parte del precepto que se analiza, y para finalizar diremos que el delito al cual nos referimos, nos dice que para que se configuren se requiere del elemento engaño o error y no propiamente al engaño de índole civil, sino penal, pues el engaño civil no da lugar al ejercicio de

la acción penal sino a la rescisión de un contrato y al pago de daños y perjuicios.

De lo manifestado con anterioridad, se desprende que el legislador ordinario puede elevar a la categoría de delitos y castigarlos con pena privativa de la libertad, a aquellos actos que impliquen deliberadamente la omisión de pago de las deudas fiscales. El Código Fiscal de la Federación ha tipificado como hechos delictivos a la Defraudación Fiscal, el Contrabando, el Comercio Clandestino, el Rompimiento de Sellos entre otros.

#### 4.6.- EL DERECHO PENAL FISCAL.

Diremos que el Derecho Penal Fiscal, llamado también Derecho Penal Tributario, es definido como un conjunto de normas jurídicas en las cuales se establecen las penas como consecuencia de la falta de cumplimiento a las disposiciones legales fiscales, garantizando los intereses del Fisco y estableciendo deberes con el mismo. Dichas normas del Derecho Penal Fiscal, tienen por objeto asegurar la percepción regular y efectiva de los ingresos tributarios al Fisco.

Una vez iniciado el procedimiento penal en un delito fiscal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene facultad para solicitar el sobreseimiento de dicho proceso, siempre y cuando se paguen las contribuciones omitidas, las

multas o los recargos correspondientes, o bien, que garanticen debidamente dichos conceptos.

Según los artículos 92 fracción I y 93 del Código Fiscal de la Federación actual, los delitos fiscales son perseguibles de oficio y por querrela necesaria. La querrela deberá formularla la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tratándose de los delitos previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114 y 115 bis. Este último derogado por decreto de fecha 9 de mayo de 1996, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 13 de mayo del mismo año.

En los delitos perseguibles por denuncia de acuerdo al artículo 92 del Código Fiscal, hay algunos que como requisito de procedibilidad, previa a la denuncia requieren de la declarativa que formule la Secretaría de Hacienda diciendo que el fisco ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, tratándose de algún delito citado en los artículos antes mencionados.

Como lo dijimos anteriormente, los procesos por los delitos fiscales que requieren de querrela o declaración, se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o que estos créditos queden garantizados. La petición anterior se hará antes de que el ministerio Público Federal formule conclusiones.

Respecto a la figura delictiva de Defraudación Fiscal, el cuarto párrafo de su fundamento legal, es decir, del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, vigente para 1996, manifiesta que no se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago de la contribución u obtenido el beneficio indebido, lo entera espontáneamente con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio.

La prescripción de la acción penal en los delitos fiscales, la tenemos contemplada en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, vigente para 1996, así también, la autoridad judicial no puede imponer sanción pecuniaria, en virtud de que las autoridades tributarias cuentan con el procedimiento administrativo de ejecución, como una vía de apremio para el cobro de los créditos fiscales y de las sanciones, sin tener que esperar la sentencia de un juicio penal, esto con fundamento en el artículo 94 de la ley Fiscal anteriormente invocada.

Con el análisis citado con anterioridad, damos por concluida nuestra investigación; procediendo a formular las siguientes CONCLUSIONES.

## CONCLUSIONES.

1.- En el Imperio Romano, una de las leyes que se establecieron para la recaudación de tributos, fue la llamada *Tributum ex Censu*, establecida con el único fin de establecer una igualdad tributaria en base a la riqueza poseída por cada contribuyente; desde entonces los romanos instituyeron la declaración de las fuentes de sus recursos y de las riquezas, cada ciudadano estaba obligado a presentar su propia declaración.

2.- En nuestro país, desde la época precolonial se ha venido dando la exención de impuestos: por ejemplo no pagaban tributo: los lugares donde había hambre, los señores, sacerdotes y guerreros, los menores de edad, huérfanos, viudas, listados, pobres, etc., entre otros.

3.- Los ingresos tributarios que percibe el Estado, los cuales son exigidos a los particulares, están constituidos por impuestos, aportaciones de seguridad social, aprovechamientos y sus accesorios; así como los productos, mismos que son utilizados para sufragar los gastos públicos.

4.- Hablando de personas jurídicas colectivas (morales), jamás podrán ser sujetos pasivos del delito de Defraudación

Fiscal, en virtud de que las mismas tienen vida y se mantienen por las personas físicas que laboran dentro ella; y si se llega a dar este ilícito es para beneficio o para tapar errores que dicha persona física tuvo en el desempeño de su labor y no por o para beneficio de la empresa.

5.- La recaudación de impuestos en México, es función única y exclusiva de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como por las oficinas que dicha Secretaría autorice: es por ello que cuando se tiene conocimiento de un caso de evasión de impuestos, la Secretaría es la encargada de presentar su querrela ante el Ministerio Público Federal.

6.- El Impuesto debe de reunir las siguientes características:

- a) Debe estar establecido en una Ley ya sea Tributaria o que maneje cuestiones referentes a los impuestos.
- b) El pago de impuestos es obligatorio.
- c) Debe ser proporcional y equitativo de acuerdo a la capacidad contributiva del sujeto.
- d) Es en favor de la administración activa del estado
- e) es destinado para satisfacer los gastos públicos.

7.- La obligación fiscal, se compone de dos sujetos: el primero de ellos es el sujeto activo compuesto por la

Federación, los Estados y los municipios; y el segundo es el sujeto pasivo compuesto por la persona física o jurídica colectiva (moral), cuya obligación es la de pagar sus impuestos; cuando se encuentre en el supuesto establecido por las leyes tributarias.

8.- El pago de contribuciones es obligatorio sin excepción, pero solo el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general; podrá condonar o eximir, total o parcialmente del pago de contribuciones, siempre y cuando se reúnan los requisitos que el Ejecutivo Federal considere.

9.- La Defraudación Fiscal, viene a ser el tipo específico del delito genérico del fraude, donde la voluntad del sujeto va encaminada a producir el resultado típico mediante el engaño; produciendo con ello un detrimento a los intereses del Fisco.

10.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, una vez que se ha iniciado el procedimiento penal por un delito fiscal; es la única que tiene facultad para solicitar el sobrelimiento de dicho proceso, siempre y cuando se paguen las contribuciones omitidas, las multas o recargos, o bien, que los garanticen, pero deberá hacerse antes de que el Ministerio Público Federal formule sus conclusiones.



## PROPUESTA.

La presente estriba en reformar el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, el cual contempla los requisitos para el ejercicio de la acción penal por los delitos fiscales: esto en cuanto a que si bien es cierto que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la encargada de iniciar el procedimiento penal, es decir, tiene las facultades necesarias para formular querrelas, declarar que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio o en su caso formule la declaratoria correspondiente, presente denuncias ante el Ministerio Público federal. dicho procedimiento penal se sobreseera a petición de la misma secretaria de Hacienda, siempre y cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría, lo anterior según el contenido del artículo antes mencionado.

De lo anterior se desprende que en la práctica, cuando el procesado cumple con lo manifestado en el párrafo inmediato anterior, es decir, hace pago de las contribuciones omitidas, multas y recargos; la secretaria de Hacienda una vez que ve satisfechos sus intereses ya no presenta el

sobreseimiento, o en su caso, no otorga el perdón más amplio que en derecho proceda, dando esta conducta como resultado que el procedimiento penal siga su curso y al final dicho procesado tenga dos sanciones diferentes una Administrativa y otra Judicial; es por ello, la necesidad de reformar el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, para que automáticamente cuando el procesado haga el pago de sus adeudos fiscales, se extinga la acción penal, sin la necesidad de que la Secretaría de Hacienda presente el sobreseimiento tal y como lo marca el artículo de referencia, o bien que otorgue el perdón al ofendido; solo es necesario y bastara con que el procesado presente ante el Juzgado Penal en el cual se lleva su procedimiento, documentación debidamente sellada y firmada por la secretaria de Hacienda con la cual se acredite fehacientemente la liquidación de sus adeudos fiscales, con los cuales de ser necesario se dara vista a la Secretaría de Hacienda para que manifieste lo que a su representación compete.

Con las manifestaciones vertidas, si las mismas son tomadas en cuenta para reformar el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, este quedaria de la siguiente forma:

Artículo 92.- Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario

que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I.- Formule querrela, tratándose de los delitos previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114 y 115 bis:

II.- declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los delitos establecidos en los artículos 102 y 115, y

III.- Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de la autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones del mencionado artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden

garantizados a satisfacción de la propia secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y sustira efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

Para el caso de que el procesado haga pago de sus adeudos fiscales o bien los garantice, tal y como lo dispone el presente artículo; no será necesario para que se extinga la acción penal, esperar a que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público presente su desistimiento; bastará con que el procesado acredite fehacientemente dentro del procedimiento que ya liquidó su adeudo fiscal, con la documentación que al efecto le otorgue la Secretaría de Hacienda, misma que exhibirá en el procedimiento penal y con la cual se dará vista a la Secretaría de Hacienda para que manifieste lo que a su representación compete; dando con esto fin a la litis de la presente controversia.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.

### DOCTRINA.

- 1.- AMUCHATEGUI REQUENA, Irma Griselda. Derecho Penal. Editorial Harla, México, 1993.
- 2.- CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. Derecho Aduanero. cuarta Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1993.
- 3.- CARRANCA Y TRUJILLO, Raúl, CARRANCA Y RIVAS, Raúl. Código Penal Anotado, Décima novena Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1995.
- 4.- CASTELLANOS TENA, Fernando. Lineamientos Elementales de Derecho Penal, trigésima Cuarta Edición, Editorial Porrúa. S.A., México, 1994.
- 5.- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Décima Séptima Edición, Editorial Porrúa, S.A., MEXICO.
- 6.- FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Trigésima Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1993.
- 7.- GONZALEZ DE LA VEGA, Francisco, Derecho Penal Mexicano. Vigésima sexta Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1993.
- 8.- J. KAYE, Dionisio. Derecho Procesal Fiscal, Tercera Edición, Editorial Themis, México, 1991.
- 9.- JIMENEZ DE ASUA, Luis. La Ley y el delito. Décima edición, Buenos Aires, 1980.
- 10.- MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Sexta Edición, Editorial Universitaria Potosina, México, 1981.
- 11.- PORRAS Y LOPEZ, Armando. El Derecho Fiscal. Textos Universitarios, S.A., Editorial Porrúa, S.A., México, 1977.

12.- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal, Segunda Edición*, Editorial Harla, México, 1986.

13.- SANCHEZ LEON, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Cardenas Editor y Distribuidor, México, 1983.

14.- URBINA NANDAYAPA, Arturo de Jesus, *Los Delitos Fiscales en México, Primera Edición*, Editorial Pac, S.A. de C.V., México, 1994.

15.- YAREZ RUIZ, Manuel, *El Problema Fiscal. Décima Novena Edición*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1987.

#### LEGISLACION.

16.- *Colección Fiscal Actualizada, Décima Segunda Edición*, Ediciones Delma, México, 1996.

17.- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1996.

18.- *Código Fiscal de la Federación. Décima Segunda Edición*, Ediciones Delma, México, 1996.

19.- *Código Penal para el Distrito Federal*, Editorial Pac, S.A. de C.V., México, 1996.

20.- *Legislación Penal Procesal*, Editorial Sista, S.A. de C.V., México, 1996.

21.- *Leyes y Códigos de México, Legislación Aduanera, Décima Novena Edición*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1996.

#### DICCIONARIOS.

22.- PINA, Rafael de, PINA VARGAS, Rafael de, *Diccionario de Derecho, Vigésima Edición*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1993.

23.- CABANELLAS, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico del Derecho Usual*, Editorial Heliasta, Tomo III D.E., 1984, Buenos Aires, Argentina.

REVISTAS.

24.- Revista de la Facultad de Derecho de México, tomo XLIII,  
Editado por la Facultad de Derecho de la UNAM, México, 1993.