

308909
25
24.



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

FACULTAD DE DERECHO

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNAM

"TENTATIVA EN LOS DELITOS
FISCALES"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

HORACIO (GODINEZ CASTILLO

DIRECTOR DE TESIS: LIC. AGUSTIN LOPEZ PADILLA

MEXICO, D. F.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

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.

A MI MADRE:

ISABEL

Con cariño y amor eterno, ya que le agradezco todo lo
que he hecho y puedo llegar a ser

A MI PADRE:

JESUS

Con respeto y cariño por su paciencia y
dedicación ejemplar.

A MIS HERMANOS:

JESUS ALAN, ADRIAN, ARTURO Y LEONARDO

Con cariño y respeto por el apoyo brindado por
siempre.

A MI NOVIA:

GIOVANA

Con amor y gran admiración, por ser el motivo de
todo esfuerzo pasado y futuro.

A MIS AMIGOS:

GIL, JUAN PABLO, OSCAR, RICARDO, FORTINO, JOSAFAT Y MAURICIO

Con sinceridad en agradecimiento a su fiel amistad.

CON RESPETO Y GRATITUD A LOS SEÑORES

LIC. AGUSTIN LOPEZ PADILLA

LIC. FERNANDO RAMIRO VEGA VARGAS

Por su ejemplar enseñanza del Derecho Fiscal.

INDICE

INTRODUCCION	1
--------------------	---

CAPITULO I

GENERALIDADES DE LA TENTATIVA

I CONCEPTO	5
------------------	---

II ITER CRIMINIS	18
------------------------	----

Fases del iter criminis

- a. Fase interna
- b. Fase externa

III TENTATIVA COMO FIGURA AUTONOMA PUNIBLE	21
--	----

- a. Tentativa y delito consumado
- b. El bien jurídico
- c. El riesgo en forma de afectación del bien jurídico

CAPITULO II

TIPOS DE TENTATIVA

I TENTATIVA INACABADA	36
II. TENTATIVA ACABADA O DELITO FRUSTRADO	37
III. DELITO IMPOSIBLE	38

CAPTITULO III

TENTATIVA EN EL CODIGO FISCAL

I CONCEPTO E INTERPRETACION	41
-----------------------------------	----

CAPITULO IV

TENTATIVA EN LOS DELITOS FISCALES

(ADECUACION)

I DELITOS NOMINADOS

a. Contrabando	52
a.1 Presunción a la consumación del contrabando	58
a.2 Asimilación del contrabando	68
a.3 Contrabando calificado	83
b. Defraudación fiscal	86
b.1 Defraudación fiscal equiparada	96
c. Robo o destrucción de mercancías en recinto fiscal ...	115
d. Encubrimiento	117

II DELITOS INOMINADOS

a. Delitos por infracciones al Registro Federal de Contribuyentes	121
b. Delitos relacionados con la presentación de declaraciones o con la contabilidad	141
c. Delitos de depositarios o interventores	158
d. Delito de alteración de aparatos, sellos y marcas oficiales con fines fiscales	167
e. Delito cometido por Servidores Públicos	174

CONCLUSIONES	180
--------------------	-----

BIBLIOGRAFIA

EL CUMPLIMIENTO DE UNA LEY NO DEBE DARSE POR MEDIO DE PRACTICAS COERCITIVAS, SINO DEL PLENO Y SANO CONVENCIMIENTO DE QUE NO ES SOLAMENTE UNA OBLIGACION CONTRIBUIR AL GASTO PUBLICO, SINO UN DEBER EN BENEFICIO DE UN MEJOR NIVEL Y ESTILO DE VIDA DE LA COMUNIDAD.

DR. Arturo de Jesús Urbina Nandayapa.

"Los Delitos Fiscales en México"

INTRODUCCIÓN

La tentativa es la figura jurídica, que a partir de su nacimiento en los diferentes ordenamientos, que se relacionan con la materia penal, trajo consigo dos cuestiones importantes, tanto en la doctrina como en la práctica. Estas cuestiones, que son común denominador del presente estudio, se han avocado a determinar con certeza, por un lado la naturaleza jurídica de la tentativa y por otro lado los límites entre la conducta atípica, la propia tentativa y el delito consumado.

Respecto a la naturaleza jurídica, las opiniones doctrinales se dividen en dos vertientes, principalmente: la primera consiste en considerar a la tentativa como un grado de delito; la segunda considera esta figura, como un delito autónomo, con existencia propia, pero relacionada con un delito típico, en cuanto a su tipificación, sólo como punto de referencia para su configuración o no de la propia tentativa.

En lo que respecta a determinar con precisión los límites de la tentativa frente a la conducta atípica y al delito consumado, es de señalar que es importante tal fin, desde del punto de vista de las consecuencias jurídicas y que se traducen en una sanción, ya que de encontrarse un hecho jurídico en un

supuesto de tentativa o de delito consumado, deriva la imposición de una pena mayor o de menor grado, específicamente de las 2/3 partes de la pena considerando a los hechos como delitos consumados, o su impunidad tratándose de una conducta atípica.

Por lo que la intención del estudio de la tentativa que se realiza a través del presente trabajo, tiene como finalidad el conocer y estudiar la naturaleza jurídica de la tentativa, como figura autónoma, es decir como delito propio. Siendo este estudio aplicado a la materia penal-fiscal, es decir, a los delitos fiscales, que se encuentran regulados y tipificados por el Código Fiscal de la Federación, específicamente, en su artículo 98 de ese ordenamiento se preve a esta figura.

Así también, el presente análisis se avoca a la configuración de la tentativa en cada uno de los delitos fiscales regulados por el Código Federal Tributario, con el objeto de establecer el límite entre la conducta típica, la tentativa y el delito consumado, determinando y precisando todos y cada uno de los presupuestos para que se logre la configuración de la tentativa, de ser posible, para cada uno de los delitos fiscales.

El artículo 98 del Código Fiscal de la Federación, preve la existencia de la tentativa relacionando a ésta, dependiendo del delito del que se trate, simplemente con los hechos realizados por el sujeto activo de delito de tentativa, que el propio delito prevé, sin que se produzca el resultado previsto en la norma. Por lo que con el presente trabajo se intenta elaborar una opinión jurídica de la forma en que en la práctica se configuraría el delito de tentativa, relacionando para su configuración todos y cada uno de los tipos que exigen los delitos fiscales.

CAPITULO PRIMERO

GENERALIDADES DE LA TENTATIVA

I CONCEPTO.

Es muy difícil crear una definición de la tentativa porque no se ha establecido con certeza su naturaleza jurídica, ya que versa su discusión como figura autónoma o como un grado de delito.

Podemos definir a la tentativa reuniendo sus elementos de configuración como la ejecución del acto o actos idóneos de forma completa o incompleta sin obtener el resultado del delito.

La anterior definición debe aplicarse o adecuarse dependiendo del delito del que tratamos de configurar a la tentativa, por lo que hay que desglosar cada uno de sus elementos para su configuración.

Ejecución.

La ejecución es el primer elemento de importancia para la configuración de la tentativa, ya que se requiere la exteriorización del ámbito subjetivo del delito, es decir, lo que el sujeto activo del delito ideó, deliberó y resolvió el ejecutar la acción, exteriorizando su pensamiento; puede llevarse a cabo desde su dicho o anuncio mediante el lenguaje, por ejemplo en las amenazas o mediante un movimiento corporal.

Para efectos del Derecho Penal lo que importa es la ejecución objetiva, es decir, lo que se exterioriza para lograr atacar el deber o el bien jurídico, o intentar atacarlo.

Acto o actos.

Esta exteriorización se traduce o se lleva a cabo a través de un acto verbal o material; la característica de estos actos es su idoneidad para obtener el resultado del delito y que en la tentativa no se obtiene. Los actos idóneos forman al tipo penal del delito del que se trate.

Este acto o acción es todo movimiento voluntario del organismo humano capaz de poner en peligro una modificación en el mundo exterior. Los elementos de esta conducta son un acto de voluntad, resultado y una relación de causalidad entre éstos, ya que es un acontecimiento finalista, no sólo siendo una causa, por lo que es una conducta culpable. El hecho abarca a el resultado ya que el tipo penal requiere de la puesta en peligro de la posible modificación del mundo exterior.

Como primer elemento de la acción es la voluntad que nace desde la mente del autor del delito y que se analizará en el iter criminis posteriormente: como ya afirmamos anteriormente lo importante es la exteriorización de lo pensado en la mente, por lo que dicha voluntad llega al movimiento corporal o a una inactividad en los delitos de omisión. El movimiento corporal, para tener relevancia jurídica penal debe buscar un resultado y tendrá como resultado a un hecho; que se define como actividad o inactividad más resultado. Este resultado se traduce como la modificación del mundo exterior o la no modificación cuando la Ley lo exige. La búsqueda del resultado implica la voluntad del sujeto, es decir, el conocer y querer el efecto de la acción. Por lo que en el Derecho Penal sólo hay acción si existe la voluntad de ejecutar y de obtener el resultado a través del movimiento corporal. Para conocer si hay una acción dicha conducta debe existir la voluntad, por lo que los actos involuntarios como movimientos reflejos o causados por una excitación fisiológica, u

obedezcan a una fuerza física irresistible de acuerdo a los artículos 15 fracción I y II del Código Penal mexicano no son acciones. Y por último el efecto del movimiento corporal que se traduce en el resultado establecido en la Ley, de acuerdo al artículo 7 del mismo Código.

En los delitos de omisión el movimiento corporal no se lleva a cabo cuando la Ley lo exige esperando un cambio en el mundo exterior. Los elementos para la configuración de la omisión son voluntad, inactividad y un deber jurídico de obrar. Así también no se considerará inactividad si dicha omisión no busca que no se modifique el mundo exterior a que obliga la Ley. Es decir, que la voluntad del sujeto quiera la no realización del mundo exterior produciendo un resultado. El resultado puede ser jurídico en los delitos de omisión simple y además de un resultado material en los delitos de comisión por omisión.

Respecto a la inactividad, la podemos definir como la ausencia del movimiento corporal que la norma penal impone el deber de llevar a cabo.

El deber jurídico de obrar, es un vínculo que obliga la norma penal al sujeto que se encuentre en la situación y que debe de llevarse a cabo. La situación como la acción que se exige, se describen en la norma penal, así como la modificación al mundo exterior que la Ley espera que se realice. Las normas penales protegen bienes jurídicos considerados por nuestra sociedad como indispensables para la convivencia en un grupo social y que de lesionarse e inclusive ponerse en peligro afectaría la misma convivencia. De ahí que se establecen deberes jurídicos en las normas los cuales pretenden la preservación de los bienes jurídicos, en virtud de que se pueden lesionar o poner en peligro mediante una acción, por lo que se exige una inactividad por la norma; y por otro lado la lesión puede llevarse a cabo por una inactividad, por lo que la norma exige una conducta para preservar el bien jurídico,

Como segundo elemento que requiere una acción es el resultado que es el cambio o el posible cambio al mundo exterior físico o psíquicamente. Puede ser física si hay un daño material, pero también psíquica al producirse en el psique de una persona en el caso de la difamación o calumnia. En todos los delitos se produce un resultado que se traduce en un daño material o potencial, es decir que el daño se define como la alteración o lesión de un interés, así como su posible alteración o lesión del mismo. Hay daño efectivo o potencial, es efectivo cuando se

produce la pérdida del bien protegido y potencial cuando hay peligro de perderlo.

El resultado de cada delito debe estar previsto en la Ley y que debe producirse de la forma en que se establece.

Como tercer elemento de la conducta encontramos a la relación de causalidad entre el movimiento corporal o ausencia del mismo y el resultado. La relación de causalidad es el nexo o vínculo que une a la conducta con el resultado y que produce que se sancione la realización del resultado como ya afirmamos antes, ya sea como daño efectivo o potencial, derviándose su punibilidad. En Derecho Penal Fiscal podemos afirmar que las conductas que se prevén en cada delito se fundamentan en dos de las tres principales doctrinas, sobre la causalidad entre acción y resultado. Las doctrinas que se aplican son en nuestra opinión la Teoría de la equivalencia de las condiciones o llamada *conditio sine qua non* y la Teoría de la causalidad adecuada; excluyendo a la Teoría de la condición más eficaz, porque ésta teoría, apoyada por von Birkmeyer, afirma que basta que se lleve a cabo la condición más eficaz para producir el resultado y por lo tanto sancionar la conducta, no importando las demás condiciones que si bien ayudan a la realización del resultado, existe siempre una condición como la más eficaz. La razón por la

que no considerado a esta teoría es porque, primeramente, es difícil de establecer cuál es la condición más eficaz en los tipos de las leyes fiscales, de todas las demás condiciones que se prevén.

La Teoría sine qua non, creada por von Buri, afirma que la causa está integrada por todas las condiciones necesarias que cooperen para la producción del resultado. Todas las causas tienen el mismo valor y son necesarias para la obtención del resultado.

La Teoría de causalidad adecuada, formulada por von Bars y von Kries, afirma que el resultado del delito se llevará a cabo por la actividad idónea para llegar al resultado. Tomando en cuenta los conocimientos del sujeto, en este caso el del contribuyente, principalmente.

Las dos teorías antes explicadas se aplican en materia fiscal tratándose de delitos fiscales, en razón de los tipos penales que se prevén para cada delito, ya sea nominado o inominado. Los delitos fiscales son tipos especiales, respecto de los contenidos en el Código Penal Federal, en este ordenamiento se encuentran los tipos básicos en cuanto configuración, sanción y responsabilidad, naciendo la autonomía del tipo básico e inclusive complementando a los tipos básicos. Son independientes en cuanto a su aplicación, obligando a adaptar

los hechos con el tipo especial como lo es el fiscal.

Así, los delitos fiscales de robo en recinto fiscal y encubrimiento se encuentran basados en el robo y encubrimiento previstos en el Código Penal Federal, pero no se aplican ya que son excluidos por el robo y encubrimiento fiscal que requieren de circunstancias especiales como la de lugar u objeto del delito como lo es el recinto fiscal y la mercancía despositada, tratándose del robo fiscal. Se aplicará la Teoría *conditio sine qua non*.

Así también se aplicará la Teoría de la causalidad adecuada en los delitos inominados ya que son conductas, técnicas principalmente, que para producir el resultado del delito se requiere llevar a cabo la conducta o actividad que en el tipo se prevé en la Ley y que dicha conducta sólo produce el resultado establecido, por ejemplo, en los delitos cometidos por sistemas contables, son delitos que no tienen un nombre en específico y que la Ley los prevé de manera casuística y que toma en cuenta los conocimientos y condiciones del contribuyente.

FORMA COMPLETA O INCOMPLETA.

Los actos que se requieren para configurar el tipo establecido en la norma fiscal, tratándose de tentativa, se desarrollan de forma completa o incompleta. De forma incompleta se configura al existir un principio de ejecución del verbo principal, es decir, una penetración al núcleo del tipo; dependiendo del verbo del que se trate y se encuentre establecido en la norma, se requiere ejecutar algo en relación con el verbo, cualquier acción u omisión relacionada al verbo sin realizarse completamente. La causa por la que no se realiza el verbo del tipo del que se trate es por alguna causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito, entendiéndose a la causa ajena a aquella fuerza psíquica o física externa que se manifiesta de forma contraria a la voluntad del sujeto. El conocer y querer del sujeto se traduce con el dolo y se opone a la causa que impide la realización del verbo en el tipo del que se trate.

Así se realizará de forma incompleta el verbo en el delito de contrabando si una persona es sorprendida, por la autoridad fiscal, al estar cargando un camión con mercancías que son de su propiedad en un recinto fiscal, sin salir de él y no le han sido entregados de forma lícita. Es incompleta la realización del verbo del tipo, en el caso en que la autoridad hacendaria

durante una visita domiciliaria a algún contribuyente sorprenda a éste, que por sí o por interpusita persona altere o destruya los sistemas o registros contables sin llegar a hacerlos inentendibles o inútiles. También al estar realizando asientos contables en otros libros con diferente contenido.

Otra forma para que el tipo se realice de forma incompleta es que la Ley establezca dos o más verbos para configurar el delito y se realicen por el sujeto activo del delito sólo un verbo o acción y que falten los demás, es decir, que no se realicen todas las acciones que exige el tipo establecido en la norma fiscal.

Así por ejemplo, en el delito de defraudación fiscal los verbos principales para configurar el tipo son el uso de engaños o aprovechamientos de errores y la omisión del pago de contribuciones. El hecho de que no se realicen todas las acciones del tipo es debido a una causa ajena a la voluntad del sujeto, es decir, que la causa se contrapone al dolo manifestado por el contribuyente.

Por otro lado, los verbos de cada tipo se pueden llegar a realizar de forma completa, es decir, que se realizan todas y cada una de las acciones u omisiones necesarias que se exigen en

el tipo y que aún así no se produce el resultado del delito, por una causa ajena a la voluntad del sujeto; en este caso estaremos en presencia del delito frustrado. Por ejemplo en el caso del robo de mercancías en recinto fiscal, si el delincuente es sorprendido por la autoridad inmediatamente después de salir con las mercancías del recinto, el delito fue frustrado; se llevaron a cabo todas las acciones que exige el robo al existir un apoderamiento de la cosa mueble sin el consentimiento de su dueño, pero no se produjo el resultado del delito, que es un menoscabo en el patrimonio del dueño de las mercancías. Así también, en el delito de ocultación, destrucción o alteración de los sistemas y registros contables que éstos pueden ser recuperados a través de otros documentos, por lo que la autoridad podrá llevar la verificación y cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, estaremos en presencia de un delito frustrado, ya que no se produjo el resultado y se realizó la acción de ocultar, destruir o alterar.

En ambos casos la no producción del resultado del delito se debió a una causa ajena a la voluntad del sujeto activo, en el primer ejemplo la causa fue la acción de la autoridad de sorprender al delincuente, en el segundo ejemplo es la acción de la autoridad que mediante otros documentos llegó a conocer el contenido de los registros y sistemas contables del contribuyente.

II. ITER CRIMINIS.

La primera definición del iter criminis, es sencillamente, el camino del delito; todas y cada una de las fases o pasos que una persona requiere cumplir en un orden determinado para cometer un delito. La clase de delito es un delito doloso, es decir, que la voluntad del sujeto es la comisión de una conducta para obtener un resultado deseado, por lo que se configura un delito consumado o tentativa. En cuanto al delito culposo el maestro Castellanos Tena afirma que el delito culposo nace en el momento de ejecutar el acto exigido en el tipo, pero se ejecuta la conducta activa u omisiva por un descuido o negligencia de la persona, y en caso de delitos culposos es imposible que se configure la tentativa al no existir dolo.

De esta forma analizaremos el proceso por el cual debe pasar un delito para su realización cuando existe el dolo. El dolo debe de presentarse en cualquiera de sus acepciones:

"Dolo directo, el sujeto conoce el resultado de la conducta y quiere el resultado.

Dolo indirecto, el sujeto conoce el resultado, pero conoce también que se realizarán otros resultados delictivos, aceptandolos.

Dolo indeterminado, el sujeto conoce el resultado de su acción, su voluntad está encaminada a realizar la acción exclusivamente, es decir, quiere sólo la acción sin importar el resultado del delito, pero lo acepta.

Dolo eventual, el sujeto quiere el resultado, pero prevé la posibilidad de que mediante su conducta se produzcan otros resultados." (1)

1.- Fernando Castellanos Tena, Lineamientos Elementales de Derecho Penal, Ed. 1991 México, p. 241.

FASES DEL ITER CRIMINIS.

a. Fase interna.

- "Ideación.- En la mente de la persona aparece la posibilidad de cometer el delito; ésta ideación puede ser desechada o albergada por el sujeto. (2)

- Deliberación.- Al conservar la idea, el sujeto realiza en su mente una meditación desarrollando los pros y los contras de dicha idea. En este momento la idea puede ser rechazada o no. En las ventajas que busca el sujeto aparecen un beneficio propio, utilidad etc. en las desventajas aparecen las ideas morales, religiosas sociales que se oponen entre sí. (3)

- Resolución.- Aquí aparece la voluntad del sujeto, éste ya conoce la conducta que va realizar y su resultado o posibles efectos, aunque la voluntad no se ha exteriorizado. Por lo que en la mente del autor resuelve cometer el delito. A partir

2. Francisco Pavón Vasconcelos, Breve Ensayo sobre la Tentativa, Ed. 1982. p. 9

3 Castellanos Tena, Ob cit. p. 284.

de este momento el dolo es factor indispensable en la mente del sujeto." (4)

Todo lo anterior ocurre en la mente del autor, es decir, que no se ha exteriorizado al mundo, no nace ninguna relación con ninguna persona, por lo que hasta este momento no se puede aplicar el Derecho ya que éste regula la relación entre dos o más personas; de ahí que es imposible el sancionar o aplicar una Ley a una persona por sus ideas o pensamientos.

b. Fase Externa.

- Manifestación.- La idea criminosa se exterioriza a través de un medio material u oral, pero sólo es un pensamiento exteriorizado; existe la posibilidad de crear una relación jurídica con uno o varios sujetos; hasta este momento no hay sanción excepto los casos que prevé el artículo 6 constitucional al establecer que todo individuo tiene derecho a manifestar sus ideas y pensamientos sin que sean objeto de una inquisición judicial o administrativamente excepto si se manifiestan atacando la moral, afecte derechos de terceros, perturbe el orden público o provoque un delito; en estos casos nace una relación jurídica.

4 Ibidem, p. 284.

- Preparación.- Son todos aquellos actos que realiza el sujeto antes de llevar a cabo su conducta, pero que son necesarios para obtener el resultado. En forma aislada estos actos no configuran el tipo del delito, ya que están sujetos a la condición de llevarse a cabo la conducta principal.

- Ejecución.- Es la realización de las conductas partiendo de los actos que se prepararon; el tipo penal se lleva a cabo derivando en dos aspectos: delito consumado al obtener el resultado del delito por haber realizado todos y cada uno de los supuestos previstos en el tipo, produciéndose el resultado siempre deseado, o la tentativa que se configura por que no se llevaron a cabo todos los supuestos del tipo ya sea de forma completa o incompleta y que no se produce el resultado del delito por una causa ajena a la voluntad del sujeto.

III TENTATIVA COMO FIGURA AUTÓNOMA PUNIBLE

a. Tentativa y delito consumado.

Para entender con mayor precisión el concepto de la tentativa y aún más importante, para conocer cuando nos encontramos en presencia de ésta figura delictiva y aplicarla en la práctica, se requiere compararla necesariamente con el delito consumado; en específico con un elemento indefectible de éste último, que es la forma en que se presenta el resultado en el tipo penal, que como ya hemos afirmado se puede presentar en dos formas principalmente como resultado efectivo y en potencia; dicho elemento establecerá el límite entre el delito consumado y tentativa y que tendrá influencia en la sanción o imposición de la pena por parte del juzgador.

Al fijarse el límite entre una figura y otra llegaremos a la conclusión, de que podemos considerar a la tentativa como una figura autónoma punible, ya que contiene elementos propios, únicos, creando una nueva conducta típica en la legislación fiscal, que si bien es cierto que se relaciona con el delito

consumado respectivo, solo se relacionan con algunos requisitos del delito como circunstancias de tiempo, lugar, el tipo (verbo), pero no en cuanto al resultado, que en ambas figuras se presenta de forma diferente, debido a la causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito, en la tentativa hay peligro de dañar el bien jurídico protegido por la norma y en el delito consumado se hace efectivo ese peligro produciendo un daño en el mismo. Al haber diferencia en el resultado tenemos dos conductas distintas también, autónomas, que reconoce la Ley derivando en una pena diferente entre una y otra figura. La única relación, inclusive en la pena, es que en la tentativa es menor a la impuesta como si dicha conducta se hubiere consumado.

Se puede considerar como a la tentativa como un delito imperfecto, por no llegar a su consumación, por lo que no se produce el resultado; sin embargo el razonamiento anterior confunde a la consumación con el resultado, cuando en realidad la consumación es una de las dos formas de producir el resultado, ya que no considera a la puesta en peligro como resultado. La tentativa es un delito perfecto, por que la conducta que se lleva a cabo y que se establece en el tipo, se consume pero de forma diferente; sí hay resultado pero éste se presenta como peligro, como potencia no efectiva. Aunque naturalmente el acto humano no consumado es imperfecto al no haber daño material; desde el punto de vista jurídico es perfecto ya que se presenta el peligro de daño como resultado.

Para afirmar la autonomía de la tentativa nos basaremos en los elementos que debe reunir un delito. Delito es el hecho típico, antijurídico, culpable y punible.

En cuanto al tipo encontraremos que la tentativa debe de reunir hechos o conductas típicas, dichas conductas están descritas en los delitos del que se trate. Hasta aquí hay una relación entre la tentativa y el delito consumado, éste establece el tipo del delito del que se basará la tentativa para configurarse; son mismas conductas y circunstancias.

El tipo es la descripción que hace el legislador de elementos objetivos, subjetivos y normativos ya sea que concurren o no estos elementos. En cuanto a los objetivos se describe el verbo o verbos principales de la conducta referida a un sujeto activo, pasivo, objeto del delito, medios comisivos, lugar y tiempo, por ejemplo en la defraudación fiscal. Los subjetivos, que describen un estado anímico del sujeto activo del delito para determinar el dolo y culpa; no existe ningún delito fiscal que el tipo se encuentre descrito por un elemento subjetivo. Y los normativos que son descripciones que se presentan en el tipo sin valor jurídico, pero que destacan o hacen notar la antijuridicidad, por ejemplo el beneficio indebido en la defraudación fiscal el cual no es un término jurídico artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, en la defraudación fiscal equiparada al establecer el no comprobar su origen al realizar erogaciones superiores a los ingresos obtenidos.

artículo 109 fracción I, segunda parte del mismo ordenamiento.

La antijuridicidad es la contradicción al Derecho, es decir, que el hecho del hombre se opone al espíritu de la norma que es indudablemente la protección del bien jurídico, y que en la tentativa sólo hay peligro de daño. Lo injusto tiene un aspecto puramente objetivo que se traduce en la violación de un derecho objetivo o subjetivo, en la violación de una obligación jurídica y en la puesta en peligro. En este estudio de la tentativa la antijuridicidad se presentará como la puesta en peligro del bien jurídico.

La culpabilidad se manifiesta como desatención o negligencia del resultado de la conducta realizada y que deriva en simple culpa o como en la tentativa, como la franca oposición a través del dolo, como ya hemos afirmado, la tentativa para configurarse requiere forzosamente del dolo. Reúne también los dos elementos de la culpabilidad que son la actitud psicológica del sujeto y una valoración normativa que deriva en un reproche ya que el sujeto se encuentra en oposición a la norma o no cumple con la disposición legal.

En cuanto a la actitud psicológica esta se manifiesta en la voluntad al ejecutar la conducta, es decir, el sujeto conoce y quiere la conducta con el resultado, interviniendo el dolo; la valoración normativa significa establecer o determinar

los motivos de la acción y las características de la misma, así como la personalidad del sujeto. El acto se adecua a la personalidad del sujeto.

El último requisito de un delito es su punibilidad, que se establece en la ley. La tendencia tanto histórica como jurídica nos revela que la punibilidad de la tentativa siempre es menor o atenuada a la pena impuesta al delito consumado respectivo. El mismo artículo 63 del Código Penal Federal y el artículo 98 del Código Fiscal establecen como penas a los delitos de tentativa hasta un límite máximo a los dos terceras partes de la pena, a la que se hubiere impuesto si el delito se hubiere consumado; por lo que su tendencia es considerar, siempre sancionar a la tentativa con menor pena, pero dando la facultad al juzgador de fijar las sanciones de acuerdo a las circunstancias objetivas del hecho y a las subjetivas, es decir, las características propias del sujeto. Por lo que la sanción se impondrá de acuerdo a la temibilidad exhibida por el autor y al grado a que hubiere llegado en la ejecución del delito. El juzgador, por tanto, en su sanción manifestará el grado de peligro del sujeto y de su conducta; queriéndonos decir que existen grados de peligro y que éstos se determinarán de acuerdo al momento en que se interrumpió la ejecución de la conducta por una causa ajena a la voluntad del sujeto.

En nuestra personal opinión, no existen grados de peligro. el peligro es único y no puede manifestarse en menor o mayor grado. Al no haber lesión del bien jurídico porque no se produjo el resultado, existió un peligro, no importando hasta que momento se dejó de realizar la conducta o si ésta fue interrumpida, en caso de delito frustrado. El tipo penal, habíamos afirmado, está compuesto por las descripciones de las características objetivas, subjetivas y normativas que establece el legislador, y que de no reunirse todas y cada una de ellas no existirá el delito consumado, dando lugar por exclusión a la atipicidad o a la tentativa. Es decir, que todos los elementos del tipo son importantes y necesarios, sin llegar a establecer jerarquías entre ellos; si un elemento descrito en el tipo no se reúne no existe el delito consumado, y de reunirse los elementos de la tentativa el resultado indefectible es la puesta en peligro. Por lo que el juzgador no puede dar mayor importancia a los elementos del tipo, dependiendo cuál es el que no se realizó o si la conducta fue frustrada. Ya que no importa que elemento no se reunió o si fue interrumpida, siempre existirá el mismo peligro: el peligro de daño, de lesión, de no cumplir con una obligación o deber jurídico.

Al llevar a cabo una conducta descrita en el tipo, la misma requiere de una serie de pasos en un orden determinado para realizarla. Por ejemplo si una persona quiere (dolo) matar a otra con una pistola, lo que tiene hacer es cargar el arma, apuntar y

disparar; si dispara y después apunta, difícilmente matará a la persona. En este caso el sujeto que disparó el arma realizó las conductas idóneas para matar a alguien, pero no las llevó a cabo en un orden necesario para obtener su resultado. De aquí derivamos en que cada conducta que exige el tipo son de la misma importancia en cuanto a su realización y orden de aparición en el hecho delictivo. Si en el ejemplo que planteamos, un primer supuesto es que el sujeto carga el arma apunta y en ese momento es interrumpido por un tercero, existe tentativa del delito de homicidio; la vida como bien jurídico se encontró en peligro de lesionarse. El mismo peligro se produce en un segundo supuesto del caso en que el sujeto carga el arma, apunta, dispara pero la otra persona se mueve sin recibir el proyectil. En este caso hay tentativa del delito de homicidio, la vida de la persona estuvo en peligro. En los supuestos los homicidas en grado de tentativa merecen la misma sanción por poner en peligro la vida de otro. No se puede pensar que en el segundo supuesto el hecho de que se presentó un elemento más del tipo que en el primer supuesto, como lo fue el hecho de disparar, sea de mayor importancia o jerarquía que produzca un peligro mayor y que tenga como consecuencia una mayor penalidad que el otro supuesto. El hecho de apuntar y disparar un arma de fuego son de la misma importancia ya que son necesarios para privar de la vida al otro. Si no se apunta el arma sobre la persona no se logra el resultado aún disparando; de igual manera si no se dispara el arma después de apuntar no se logró el objetivo.

Es por tanto, creemos, fijar diferentes sanciones al poner en peligro el mismo bien jurídico de un delito respectivo como inequitativo y desproporcional, ya que el peligro, que es lo importante para sancionar a la tentativa, sólo se manifiesta de una forma sin dar lugar a grados de peligro. Y no sancionar por los elementos del tipo que sí se realizaron o presentaron y los que no, es decir atender a las conductas que al mismo peligro de dicha conducta. Por lo que sería conveniente que el artículo 63 del Código Penal Federal y el artículo 98 del Código Fiscal supriman la palabra hasta y se establezca una pena fija de dos terceras partes de la pena como si el delito se hubiere consumado.

Otra cuestión para tomar en cuenta es que estos artículos al decir la palabra hasta, hacen referencia a un máximo y un mínimo, el máximo es las dos terceras partes de la pena del delito consumado respectivo, pero no hacen referencia a un mínimo de pena, como los delitos consumados sí lo hacen o establecen una pena fija. Por lo que si no se fija el mínimo no conocemos el parámetro en que el juzgador va a imponer la pena de acuerdo al grado de peligro.

La solución la da un criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis siguiente: el ámbito para sancionar a los responsables de tentativas punibles se les

aplicará, a juicio del juez, hasta las dos terceras partes de la sanción que se les debiera imponer de haberse consumado el delito. Al no establecer el artículo 63 del Código Penal Federal el mínimo, debe entenderse que para tal efecto se partirá de los dispuesto por el artículo 25 del propio ordenamiento, es decir, que el mínimo de la pena de prisión es de tres días, y el máximo las dos terceras partes de la que se debiera imponer de haberse consumado el delito.

En la anterior interpretación, se está cayendo en la desproporción y inequidad de la sanción, ya que habrá delitos que de haberse consumado se fijan penas de 6 a 10 años de prisión, por ejemplo: en caso de tentativa el juez decide que de haberse consumado el delito mereciera una pena de 10 años, las dos terceras partes son seis años con seis meses, por lo que según la Corte se tiene un parámetro entre tres días y seis años con seis meses de prisión atendiendo al grado de peligro manifestado. Pero en comparación con la pena en otro delito donde se protege un bien de mayor importancia que en el primer ejemplo y que se sanciona con mayor severidad, por ejemplo de 10 años a 20 años y que exista tentativa de este delito, el juez decide que de haberse consumado el delito mereciera una pena mínima de 10 años, las dos terceras partes de la mínima en este caso es de seis años y seis meses de prisión; por lo que al sancionar la tentativa el juez tiene un parámetro entre tres días de prisión

y seis años con seis meses de prisión, exactamente el mismo que en el primer ejemplo, por lo que puede darse el caso de imponer una pena igual a dos personas que pusieron en peligro dos bienes diferentes, uno de menor jerarquía que el otro. O también imponer una pena menor a una persona que puso en peligro un bien de mayor jerarquía, que a la persona que puso en peligro un bien de menor importancia que el primero.

Por lo anterior puede existir desproporción y inequidad al momento de sancionar a la tentativa, por lo que creemos que es más justo el fijar la pena en dos terceras partes de la pena como si se hubiere consumado el delito, además de que el peligro no se manifiesta en grados, si no que siempre es el mismo.

b. Bien Jurídico.

Es el concreto interés individual o colectivo, de orden social, protegido por en el tipo legal. El bien jurídico es elemento rector en la interpretación del tipo legal. También lo es para la fijación de la punibilidad. El intervalo de la punibilidad depende del valor del bien protegido, la mayor o menor jerarquización valorativa del bien refleja su imagen en el intervalo de su punibilidad.

El Derecho Fiscal es la rama del Derecho Público que se encarga de regular las relaciones entre el particular y el estado en su calidad de fisco. La palabra fisco proviene de fiscum, que en latín quiere decir, bolsa o saco; el cual era utilizado por el gobierno romano para recaudar los tributos de los ciudadanos romanos.

De manera genérica, la actividad del Estado se divide principalmente en dos: la de dar ordenes, que implica una cuestión legal y la de prestar un servicio público; ambas actividades requieren de la intervención del poder ejecutivo, legislativo y judicial. La prestación de un servicio público implica un problema legal también pero es un régimen especial porque abarca también un aspecto de economía y eficiencia, además de que debe ser continuo y regular. "El servicio público es una actividad destinada a satisfacer una necesidad colectiva de carácter material, económico o cultural, mediante prestaciones concretas individualizadas sujetas a un régimen jurídico que les imponga adecuación, regularidad y uniformidad." (5)

5 Gabino Fraga, Derecho Administrativo, Ed. 1968, p. 22.

"Para realizar esta actividad, el estado acude a su función administrativa y que la definimos como: aquella que realiza el Estado bajo un orden jurídico, y que consiste en la ejecución de actos materiales o de actos que determinan situaciones jurídicas para casos individuales." (6) En cuanto a su actividad de fisco, como una en que se divide la función administrativa, la ejecución de actos materiales es el cobro de las contribuciones a que tanto los nacionales y extranjeros están obligados al pago de acuerdo a lo dispuesto por la Constitución y se realizará de forma individual para cada contribuyente. Como la persona física o moral está obligada al pago de contribuciones, el acto material en específico es la verificación y comprobación de esa obligación.

Como es conocido las contribuciones se destinan al gasto público para satisfacer un interés público traducido en las dos actividades principales anteriores, la de dar órdenes y prestar un servicio público, para satisfacer las necesidades de la sociedad.

Por lo que podemos concluir, que el bien jurídico que protegen los delitos fiscales, tipificados de forma especial por el Código Fiscal de la Federación, en su capítulo de delitos

6 Ibidem, p. 62

fiscales, es un interés concreto y colectivo de orden social; el interés que tiene la sociedad de que el Estado debe cumplir con su actividad encaminado, principalmente a la del servicio público y de omitirse la obligación de todas las personas a contribuir, se omite o no se realiza la prestación del servicio público que requiere de fondos económicos para satisfacer las necesidades. Por lo que el Estado sanciona a los que no contribuyan por que lesionan el bien jurídico protegido por el tipo, o en nuestro asunto ponen en peligro el interés de prestar un servicio público para satisfacer las necesidades de la sociedad.

c. El peligro en forma de afectación del bien jurídico

En nuestra opinión la teoría del peligro corrido, es la que fundamenta, la razón para sancionar a los delitos de tentativa, así como considerar a esta figura como autónoma, tanto en los ordenamientos penales generales como el Código Penal Federal y en los especiales, como es el caso del Código Fiscal en su capítulo de delitos fiscales.

Esta teoría es seguida por un por tratadistas como Carrara, Ortolán y Feuerbach. Siendo reconocida por el maestro

Francisco Pavón Vasconcelos, quien al estudiar esta figura penal la reconoce como válida: a diferencia de otras teorías que pretenden fundamentar a la tentativa en relación a su punición. La idea central de esta teoría radica en que como la tentativa no produce un daño real de carácter inmediato, pone en peligro la seguridad de determinados bienes, cuya salvaguarda corresponde al Estado, por lo que la exteriorización de esa voluntad debe ser castigada, ya que la no lesión o daño no se llevaron a cabo por fortuna, que significa una causa ajena a la voluntad del sujeto activo de este delito. Para Carrara, en este delito, que lo llama como imperfecto, porque no existe lesión, sin embargo, la lesión es sustituida por el peligro corrido por la sociedad o titular del bien jurídico protegido, que en caso de los delitos fiscales es directamente el fisco e, indirectamente la sociedad.

Por último debemos afirmar la noción de peligro, éste se ubica en el ámbito de lo objetivo, es real, es antijurídico. "En el orden jurídico el peligro es lesión efectiva al ordenamiento legal, mas no daño tratándose de aquellos tipos en los cuales dicho resultado formal lo constituye la puesta en peligro de ciertos bienes; en el orden material el peligro es la posibilidad de daño amenazante del bien jurídico objeto de protección penalística." (7) Para Antolisei "el peligro se liga a la probabilidad, siendo producto de la experiencia, es decir de la observación sistemática del hecho." (8)

7.- Pavón Vasconcelos, Ob. cit. p. 41

8.- Ibidem, p. 41

CAPITULO SEGUNDO

TIPOS DE TENTATIVA

I TENTATIVA INACABADA. (Tentativa strictu sensu)"

Hemos afirmado que la conducta, para manifestarse, requiere de elementos subjetivos (fase interna), y de elementos objetivos (fase externa). En la concepción de tentativa que hemos asentado, tocamos como elemento de dicha definición, la realización de conductas completas o incompletas idóneas, que no producen el resultado deseado por una causa ajena a la voluntad del sujeto activo de la conducta.

En la tentativa inacabada, la causa ajena a la voluntad del sujeto influye en la realización tanto de un elemento subjetivo como objetivo, haciendo incompleta la conducta, por lo que no se consuma la conducta impidiendo, así, la producción del resultado del delito consumado; pero sí produce un resultado que es la puesta en peligro del bien jurídico protegido. Los elementos subjetivos pueden ser incompletos y los objetivos no y viceversa.

La tentativa inacabada se le denomina, también conato, de acuerdo a la teoría tripartita del delito, que prevé como conductas punibles son tentativa - delito frustrado - delito consumado. "En la tentativa inacabada, la ejecución resulta incompleta tanto subjetiva como objetivamente, siempre por causas

ajenas a la voluntad." (9)"En la tentativa inacabada el sujeto no ha realizado todos los actos requeridos de su parte para la consumación del delito." (10)

II. TENTATIVA ACABADA (Delito Frustrado)

La conducta, tanto en su aspecto subjetivo como objetivo, en la tentativa acabada, se realizan de forma completa, es decir son actos consumados, sin embargo, el resultado del delito consumado no se produce por causa ajena a la voluntad del sujeto, por lo que se pone en peligro el bien jurídico.

"En la frustración se llevan a cabo todos los actos que lógicamente pueden producir el resultado del delito consumado pero no se produce por un acasua ajena a la voluntad del sujeto." (11) En la tentativa acabada el despliegue de la conducta se lleva de forma completa, el iter criminis se presenta en todas sus fases, pero el resultado del delito consumado no se presenta por una causa ajena a la voluntad del agente, ésta causa no influye en la conducta en su realización, ya que son actos consumados, si no que se presenta después de los actos por lo que hace que no lesione el bien jurídico, si no se pone en peligro.

9 Antonio Ferrer Sama, Comentarios al Código Penal, Ed. 1946, p. 56.

10 Edmundo Mezger, Ob cit. pp. 265-266

11 Antonio Ferrer Sama, Ob cit. p. 56.

v. gr. el ladrón que es sorprendido con el sacco de dinero en el banco después de abrir, la bóveda o caja del banco.

III. Delito Imposible.

"Uno de los elementos de la definición de la tentativa que se relaciona con los actos que se llevan a cabo de forma completa o incompleta, es la idoneidad, en los mismos. La idoneidad es la aptitud del propio acto para conducir al fin perseguido, no otro que la consumación del delito." (12)

La razón por la que el resultado de no se produce es porque los medios para cometer el ilícito no son adecuados aunque el sujeto activo tenga la intención de obtener un resultado. La idoneidad influye en la fase objetiva y subjetiva, en los actos mentales, físicos o materiales que manifiestan el dolo. En el delito imposible no hay resultado jurídico, ya que los medios son inadecuados para poner en peligro el bien, ni mucho menos, lesionar el bien; por lo que dicha conducta es atípica, no sancionándose.

12 Francisco Pavón Vasconcelos, Ob cit. p. 129.

La inidoneidad al influir en la parte objetiva de la conducta puede ser absoluta cuando la acción reúne deficiencias intrínsecas, originando la inidoneidad absoluta en relación al medio empleado y relativa, cuando la acción es apta intrínsecamente en relación a los medios, se vuelve inidónea por casuas de terceros, fortuito o fuerza mayor.

Al influir en la parte subjetiva, la inidoneidad se presenta en el momento de deliberación, ya que es el momento de hacer el proceso psíquico de la idea criminosa y los factores morales que se oponen. Existe idoneidad ya que la idea criminosa puede estar viciada de error de hecho u objeto en la conducta ilícita, así como el factor moral que el sujeto activo opone para llegar a la deliberación. v. gr. El intentar matar a un cadáver con azúcar creyendo que hay vida y que se utiliza veneno. Aplicándose en materia fiscal el que un contribuyente crea que tiene un estímulo o exención fiscal a su favor la cual no existe o no está prevista en el Código Fiscal.

CAPITULO TERCERO

TENTATIVA

EN EL

CODIGO FISCAL

DE LA

FEDERACION

I. CONCEPTO E INTERPRETACION

El artículo 98 del Código Fiscal vigente regula a la tentativa, aplicándose a todos los delitos fiscales que se prevén en el mismo ordenamiento; esta figura sólo se aplicaba para el delito de contrabando hasta la reforma del Código Fiscal. Aunque hay que señalar que de acuerdo al artículo 12 del Código Penal Federal, que prevé la tentativa, podría castigarse cualquier delito en grado de tentativa que sea federal. Sin embargo dicho razonamiento contradice el principio constitucional que se refiere a la prohibición de la aplicación de penas por analogía; además de que se considera a la tentativa una figura autónoma, por lo que se regula la tentativa para todos los delitos de carácter fiscal.

El fin es poder castigar todas las conductas que no sean consumadas ya que se pone en peligro o, mejor dicho, empiezan a poner en peligro el interés del Fisco Federal. Para lograr lo anterior el maestro Ramón Palacios explica:

"a) Que la tentativa requiere una norma específica que prevea la actividad para poder incriminarla; b) Que la norma de la tentativa es accesoria de la norma principal y representa un grado menor de ésta, pero al mismo tiempo es un título autónomo

tentativa, frustración, pero jamás tiene vida por sí, y c) En nuestro régimen jurídico, la tentativa debe recibir previsión legal." (13)

El artículo 98 del CFF establece:

"La tentativa de los delitos previstos en este Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

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

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

En el primer párrafo de la definición de la tentativa que establece el Código vigente, prevé el principio de ejecución como parte del tipo para sancionar a la tentativa; es decir, aplica la tentativa inacabada o incompleta que ya hemos estudiado y que consiste, brevemente, en realizar de forma incompleta el acto o conductas que prevén en cada delito pero sin ejecutarlas hasta el fin de la mismas.

13 Cfr. Pavón Vasconcelos, Manual de Derecho Penal Mexicano, 2a ed.

También se establece al delito frustrado o tentativa acabada en la realización total de los actos que deban producir el resultado de daño en el tipo; de forma distinta en este caso si se realizan hasta el fin la conducta o conductas que el tipo penal exige.

Tanto en la tentativa inacabada o acabada, el artículo en comento requiere que el resultado no se realice por causas ajenas a la voluntad del sujeto activo del delito. El resultado a que se refiere el artículo y debemos interpretarlo así, es al resultado de daño o lesión efectiva del bien tutelado, que es el interés del Fisco Federal. Como ya hemos afirmado con anterioridad en el delito de tentativa si hay resultado, el cual es de peligro, su característica es su potencialidad de producir un daño o lesión. Al referirse, el legislador, a la no producción del resultado, se refiere al resultado de daño que se produce en un delito consumado, éste no se lleva a cabo por una causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito.

El segundo párrafo del presente artículo determina la sanción o pena que se le debe imponer al sujeto activo del delito de tentativa en materia fiscal; fijando un parámetro entre la pena mínima de prisión, que es tres días hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito del que se trate, si éste se hubiere consumado.

Cabe señalar que el legislador al momento de sancionar a la tentativa, no distingue penas diferentes en caso de tentativa inacabada y tentativa acabada o delito frustrado como lo hace en el primer párrafo; por lo que se deja al criterio del juzgador.

El tercer y último párrafo del artículo 98 del CFF prevé la figura del desistimiento y del impedimento de la realización del resultado del delito. En cuanto al desistimiento, éste lo podemos definir como " la interrupción de la actividad ejecutiva realizada por el autor, como expresión de su libre voluntad de abandonar el designio criminal propuesto e iniciado".
(14)

La definición del maestro Pavón Vasconcelos prevé la libre voluntad de abandonar la acción no produciéndose el resultado del delito. Requiere, por lo tanto, la presencia de la voluntad del sujeto activo del delito de dejar de realizar la conducta típica del delito, de forma omitiva, para que el resultado del delito no se lleve a cabo.

Podemos establecer que el desistimiento según, el maestro Francisco Pavón Vasconcelos, admite los siguientes elementos:

- 1.- La voluntad de realizar la conducta típica. (fase interna)

14 Ob. cit. Francisco Pavón. p. 95.

2.- Un comienzo de ejecución. (fase externa)

3.- La voluntad de desistirse de forma libre y espontánea. (ausencia de una causa ajena a la voluntad del sujeto activo)

4.- Interrupción del proceso ejecutivo.

5.- No producción del resultado (de daño o lesión)

Lo importante en la figura del desistimiento es la voluntariedad, la espontaneidad del sujeto para dejar de hacer la conducta, sin que éste desistimiento se deba a una causa ajena al sujeto activo para que lo induzca al llamado arrepentimiento, evitándose el resultado del delito derivando en la impunidad del sujeto activo de la conducta.

Antes de entrar al estudio de la voluntariedad del desistimiento, hay que señalar que el mismo, sólo se puede presentarse durante una parte de la fase externa del iter criminis, que como ya hemos estudiado, ésta fase puede comprender la preparación, ejecución y consumación; quedando exceptuada la última parte de la fase externa.

El desistimiento implica un abandono en el proceso ejecutivo de la acción, sin llegar a consumir el resultado; el abandono debe ser voluntario, espontáneo sin coacción; por que de lo contrario sería el abandono producto o causado por un factor externo, configurándose el desistimiento punible y no el que el código no sanciona.

¿Cuándo el desistimiento o abandono de la acción es voluntario o involuntario?

El responder a la anterior pregunta derivará si el desistimiento merece una sanción o no; por lo que es importante determinar la voluntariedad de dicho desistimiento.

Existen diversas teorías o fórmulas que intentan resolver o contestar a esta pregunta y que radican en lo que debemos entender por voluntariedad o acto voluntario, que nazca de la mente del sujeto activo de la acción sin que haya sido por causas ajenas a él, a desistirse.

El maestro Pavón Vasconcelos da valor jurídico a la fórmula de Frank y a la opinión de Soler. La primera establece que habrá desistimiento voluntario cuando el sujeto puede seguir actuando para consumir el delito, pero no quiere por lo que se desiste. Y será involuntario cuando el sujeto quiere consumir el delito pero no puede.

La opinión de Soler consiste en que el sujeto tiene los medios a su disposición, de tal forma que podía seguir usándolos hasta llegar a el resultado, y no haciéndolo estamos en presencia de un desistimiento voluntario.

Ambas fórmulas coinciden en dos aspectos:

- a) La posibilidad de seguir actuando o no.
- b) La decisión de no hacerlo ante esa posibilidad.

En cuanto al primer aspecto, hay que destacar los medios que tiene a su alcance el sujeto activo, para poder consumar el delito; es necesario que existan medios idóneos durante la comisión del delito, ya que de lo contrario, la conducta será atípica, porque no hay la posibilidad de que el bien protegido jurídicamente se encuentre en peligro o se lesione. Los medios idóneos a que nos referimos lo son, desde el punto de vista objetivo y no subjetivo, es decir, que si el actor de la conducta no tiene conocimiento de que tiene al alcance los medios técnicos, físicos etc. para consumar su delito, cuando en realidad los tiene y abandona su acción, el desistimiento es involuntario y por lo tanto punible. La razón es que el hecho de que el sujeto activo reflexione que su intención ya no puede llevarse a cabo porque él cree que necesita de otros medios o lo complicado de los mismos; significa una causa ajena a la voluntad del sujeto y por lo tanto un desistimiento involuntario. Es necesario, entonces, que el sujeto activo tenga la posibilidad material u objetiva de seguir actuando.

Del primer aspecto, se deriva el segundo, el desistirse o abandono de la conducta a causa de la voluntad espontánea del sujeto activo, sin ser obligado por una causa externa a su consentimiento, como puede ser la dificultad durante la ejecución de la conducta, la presencia de un tercero, y en los casos de delitos fiscales la visita domiciliaria por parte de la autoridad o el requerimiento de algunos documentos, lo que provocaría que el contribuyente desistiera de cometer delitos como la defraudación fiscal o, en la contabilidad etc.

Para saber que una persona emite su voluntad espontáneamente, se requiere que la misma, ideé, delibere y resuelva desistirse de la conducta y la ejecute abandonando la acción. Su resolución no es causada por una fuerza ajena, que no necesariamente debe ser externa, ya que una causa interna puede ser ajena a su voluntad, como el miedo o temor ha ser descubierto y por lo tanto se desiste, este abandono es involuntario. La voluntad de desistirse, para ser considerada como voluntaria debe originarse en el arrepentimiento de la acción o conducta, después de una confrontación psíquica de los pros y contras de la conducta y por lo tanto se llega al arrepentimiento. Esta es la única causa voluntaria del desistimiento, en virtud de que, una persona al resolver ejecutar el hecho delictivo, con dolo, la única intención que busca es la producción del resultado o su obtención; por lo que para desistirse voluntariamente requiere de un arrepentimiento, como contrario al dolo sin tomar circunstancias externas o internas, si no que considerando que su conducta es contra derecho y por lo tanto los contras superan a los pros finalmente. Afirmamos finalmente porque, durante el iter criminis, en su fase interna, el razonamiento o juicio en la mente del sujeto, sobre la conducta que va a realizar, resurge o renace durante la ejecución, en la fase externa, derivando en un arrepentimiento.

En cuanto al impedimento, este es considerado por algunos autores como una clase de desistimiento, pero que implica una acción por parte del que desiste para evitar la producción del resultado de lesión o de daño.

El impedimento en cuanto a sus características y diferencias con el desistimiento en sentido estricto son las siguientes:

a) Se presenta en el desarrollo de una posible tentativa acabada.

b) Para configurarse requiere de una acción del sujeto activo del delito de forma voluntaria.

La primer característica consiste, en que el sujeto activo del delito realizó todos y cada una de las conductas que requiere o exige el tipo de forma completa, hasta este momento como no se ha producido el resultado del delito, nos encontramos en presencia del desarrollo de una tentativa acabada o completa, sin embargo se realiza una acción o conducta del sujeto activo del delito que evita la realización del resultado y por tanto la consumación del delito. La acción debe tener dos características: que sea voluntaria del sujeto y que sea eficaz. La voluntariedad de la acción de impedimento debe ser igual que la del desistimiento puro o estricto que ya hemos estudiado, es decir, que no sea causada por una fuerza externa o interna que someta a la voluntad, sino que producto de un razonamiento libre y espontáneo del sujeto derivando en un arrepentimiento; pero como

ya se realizaron todas las conductas que exige el tipo, es inútil dejar de actuar, por lo que es necesario realizar una acción que evite la producción del resultado.

La eficacia de la acción o conducta, consiste en que esa conducta logre evitar el resultado de lesión o de daño. Pero si aun realizando esa conducta, no logra evitar la consumación del resultado, se presentaría una tentativa de impedimento, consumándose el delito, sin que el sujeto activo del delito sea beneficiado o premiado, por lo menos el intento de arrepentimiento y de impedir el resultado; ya que el Código Fiscal al sancionar a la tentativa no prevé el caso de esta tentativa especial de desistimiento. Tampoco se prevé en el Código Penal para el D.F. en materia común y para toda la República en materia Federal, como lo es nuestro caso, al sancionar a las tentativas en su artículo 63.

El hecho de presentarse un desistimiento o un impedimento el artículo 98 del Código Fiscal de la Federación, prevé la falta de sanción o pena para el que se desiste o impide la realización del resultado de daño. Excepto si los ejecutados signifiquen por sí mismos delitos, es decir, que valorados de forma aislada los actos ejecutados lesionen o dañen otros bienes y por consiguiente se consuman otros delitos al buscar el resultado principal, el cual con el desistimiento o el impedimento no se llevó a cabo.

CAPITULO CUARTO

TENTATIVA

EN LOS

DELITOS FISCALES

I DELITOS NOMINADOS

a. CONTRABANDO. ART. 102 C.F.F.

Comete delito de contrabando quien introduzca o extraiga del país mercancías:

I. Omitiendo el pago total o parcial de impuestos que deben cubrirse.

II. Sin permiso de la autoridad cuando sea requisito.

III. Importación o exportación prohibida.

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

Las conductas que se sancionan son las de introducción o extracción del país, de mercancías. El cuerpo del delito son las mercancías que se extraen o introducen.

Mercancia son aquellos productos, artículos, efectos y cualquier otro bien, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular de acuerdo a la Ley Aduanera en su artículo 2, fracción III, es decir todo género vendible o cualquier cosa mueble objeto de trato o venta según el art. 747 del Código Civil.

Producto.- Resultado de un proceso de producción.

Artículo.- Cosa con que se comercia.

Efecto.- Artículos, bienes muebles, enseres, documentos o valores.

Todo estos elementos tienen en común que son tangibles y se encuentran dentro del comercio.

El resultado de la introducción o extracción de forma inmediata es:

1.- Omita el pago de un impuesto que deba cubrirse.

Que las mercancías que se extraigan o introduzcan se encuentren gravadas, principalmente con el impuesto general de importación y el de exportación que son impuestos al comercio exterior de manera definitiva, de acuerdo al artículo 51 de la Ley Aduanera.

Sin permiso de autoridad competente siendo necesario; el permiso consiste en que una autoridad competente faculte al importador o exportador a no pagar impuestos de mercancía gravada, o mejor dicho, que el acto de importar o exportar no se encuentre gravado debido a la mercancía que se importa o exporta, v. gr. importaciones o exportaciones temporales, mercancías explosivas o radioactivas. La autoridad competente para otorgar permiso es la Administración General de Aduanas de acuerdo al artículo 72 del Reglamento Interior de la SHCP.

2.- Importación o exportación prohibida. La Ley Aduanera anterior establecía en su artículo 6 las mercancías que son prohibidas para el comercio exterior o importación y exportación. Sin embargo en la entrada en vigor de la nueva Ley Aduanera a partir del 6 de abril de 1996, no se prevé disposición expresa sobre alguna mercancía prohibida; sino que las que se consideraban como prohibidas, es decir, las explosivas, inflamables, corrosivas, contaminantes o radioactivas se despacharán a través de un procedimiento especial fijado en la propia Ley y su Reglamento con autorización de la autoridad. Por lo que para configurarse la presente fracción, se refieren a mercancías que se encuentren prohibidas por otros ordenamientos, como la Ley General del Medio Ambiente y Equilibrio Ecológico.

Así tenemos que en base al anterior ordenamiento y otros, las mercancías que son prohibidas exportarlas son las

substancias psicotrópicas y derivados, armas y explosivos, material radioactivo, dentro de las plantas vivas y productos de la floricultura se encuentran los bulbos de henequén, lechuguilla, maguey y plantas textiles; dentro de las semillas y frutos oleaginosos, plantas industriales o medicinales, paja y forrajes se encuentran la semilla de amapola, de adormidera, de zacatón, de marihuana, hojas de coca, excepto si exporta con autorización de la Secretaría de Salud y dentro de las pieles y cueros se encuentran prohibidos exportar o traficar con ellas, las de caimán, cocodrilo o lagarto y de tortuga o caguama.

Estos dos resultados inmediatos tienen como efecto final el producir un beneficio indebido con perjuicio al fisco en cuanto al primer supuesto y el configurar otros delitos en relación al segundo resultado como el narcotráfico o tráfico de enervantes.

Para la configuración de la tentativa es imposible de realizarse, ya que el resultado se produce de manera inmediata, tratándose de un delito unisubistente al no existir una causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito que pueda impedir la realización del resultado.

Es inmediato por que para extraer o introducir mercancías, productos, elementos etc. se debe llevar a acabo por los lugares autorizados según la Ley Aduanera en sus artículos 1, 8, 10, 11 y demás relativos; previamente para el despacho de mercancías debe presentar pedimento a la autoridad aduanal según el artículo 36 del mismo ordenamiento y en ese momento se determina y paga los impuestos establecidos en los artículos 64 y 79 de la Ley Aduanera. por lo que para introducir o extraer legalmente del país se requiere se debe cumplir previamente con los requisitos legales, de lo contrario no se considera como una introducción o extracción del país. Y en caso de introducir extraer del país mercancías por otro lugar no autorizado se consuma el ilícito ya que ya se encuentran dentro del país o fuera de él y se producen de forma inmediata el resultado del delito; sin la posibilidad de configurarse la tentativa en este delito.

El último párrafo del artículo en comento prevé el delito de contrabando con una circunstancia de lugar distinta a las fracciones anteriores.

"Se comete el delito de contrabando a quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en los casos anteriores...."

Las características de este tipo penal son que, las mercancías provienen del extranjero, son de importación; para utilizarse, consumirse etc. dentro de las zonas libres del país.

La circunstancia de lugar en este tipo consiste en que la mercancías se extraigan de la zona libre hacia cualquier otra parte del país. El cuerpo del delito son las mercancías que se señalan en el artículo 61 de la Ley Aduanera y son aquellas que son importadas por los habitantes de poblaciones fronterizas para su consumo, a causa de sus necesidades y por la dificultad para que los productos nacionales lleguen a ellos, es decir, el producto extranjero sustituye al nacional por lo que están exentos al pago de impuestos de importación. La zona libre es la franja paralela a la línea divisoria del país que mide 20 kms.

El resultado es el mismo que las fracciones anteriores y se produce de forma inmediata por lo que la tentativa no logra a configurarse.

La segunda parte del último párrafo establece que también comete el delito de contrabando el importador o exportador que extraiga las mercancías de los recintos fiscales fiscalizados sin que les hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las persona autorizadas para ello.

Con dicha conducta se produce el mismo resultado que anteriormente analizamos no dando a lugar a la configuración de la tentativa. En este tipo existe una circunstancia de lugar que es la extracción de los recintos fiscales, que es el lugar que la autoridad fija para la guarda y custodia de las mercancías.

a.1 PRESUNCION A LA CONSUMACION DEL CONTRABANDO. ART. 103 CFF.

En el presente artículo se prevén nueve supuestos en que por disposición legal se sancionan al existir una presunción de contrabando.

Nos encontramos en presencia de una presunción legal, ya que la Ley establece expresamente los hechos conocidos y descritos en las nueve fracciones del artículo para conocer otro desconocido que son los dos resultados del contrabando que se señalaron en el artículo anterior, el 102 del CFF y son omisión del pago de contribuciones sin permiso de la autoridad o introducir o extraer mercancías que son prohibidas para su exportación o importación.

Lo que sanciona la Ley es delito de contrabando consumado, con la condición de que sea probado, exista culpabilidad y punibilidad, ante una autoridad penal mediante un procedimiento penal. La presunción legal no es prueba en materia penal federal. Por lo que el indiciado tiene forma de probar lo contrario que por ley se presume.

Los supuestos de este artículo tipifican de forma específica la conducta del artículo 102 del CFF, es decir que estas conductas pueden tipificarse de forma genérica en el artículo 102 del Código. Estas conductas reúnen la misma conducta de introducción o extraer del país mercancías omitiendo el pago

de contribuciones sin permiso de la autoridad o de importación o exportación prohibida, sólo en el artículo 103 se establecen circunstancias de lugar o tiempo que tipifican un delito haciéndolo diferente pero toma gran importancia aunque se produce el mismo efecto de causar un perjuicio al fisco federal o configuración de otros delitos.

Se presume cometido el delito de contrabando cuando:

I. Se descubran mercancías extranjeras dentro de los lugares y zonas de inspección y vigilancia permanente, sin documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o estancia en el país.

La conducta principal es la introducción de mercancías extranjeras, que ya se encuentran en el país pero que son descubiertas en zonas de inspección o lugares de revisión; éstos son aquellos que establece la autoridad para verificar que principalmente los viajeros paguen los impuestos de mercancías que traigan del extranjero. La presunción legal de contrabando existe cuando el contribuyente no exhiba o tenga los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, o estancia en el país. Si el contribuyente acredita en el proceso penal los documentos no existirá contrabando. Si no comprueba la legal tenencia se consuma el contrabando, ya no hay presunción si no que hay certeza y conocimiento que se omitieron los impuestos sin permiso de la autoridad o se introdujo una mercancía prohibida.

11. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kms. en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

El cuerpo del delito es un vehículo extranjero que se encuentre fuera de la zona de veinte kms. no importa la dirección del mismo, no cumpliendo con el destino de la mercancía según el artículo 134 de la Ley Aduanera fracc. I. por lo que se introduce la mercancía proveniente del extranjero para una zona libre a otra parte del país. es análogo al último párrafo del artículo 102 del CFF. El tipo requiere que el poseedor del vehículo no acredite su legal estancia, que tratándose de vehículos se deben cumplir con los requisitos de la Ley sobre Tenencia o Uso de Vehículos e interpretando de forma contraria los vehículos que no requieren pagar impuestos según éste ordenamiento en el artículo 8 son:

- Los importados temporalmente.
- Propiedad de inmigrantes o inmigrados o rentistas.
- Del Estado.
- Automóviles de los cuerpos diplomáticos y consulares extranjeros acreditados en el país.
- Que tiene para su venta los fabricantes de plantas ensambladoras, sus distribuidores y comerciantes en el ramo de vehículos, siempre que carezcan de placas de circulación.

Si un vehículo extranjero no se encuentra en ningún de estos supuestos y no acredita su legal tenencia se comete el delito de contrabando.

III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.

La presunción legal en la presente fracción parte del hecho conocido de que faltan o sobran mercancías del medio de transporte al descargarlas y que obviamente difieren de la cantidad determinada en el manifiesto de carga, y que supone que tanto la mercancía que falta fue descargada antes de su destino o la que sobra se utiliza en el punto de destino con fines ilícitos, sin embargo esta presunción puede ser desechada con una prueba en contrario como la ejecución de un robo, destrucción o error en caso de faltantes y en el supuesto de sobrantes se puede alegar un error o que son mercancías temporales, como las que sirven de muestra. Por lo que el litigio penal versará sobre si hay forma de destruir mediante pruebas de mayor valor la presunción legal que establece la Ley, y en caso contrario se conoce que existe contrabando por lo que deja de ser una presunción.

IV. Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.

El hecho que parte ésta presunción es una conducta que no significa ningún daño al patrimonio del Estado o la comisión de otro delito, como lo hace el delito de contrabando, ya que el hecho de descargar subrepticamente mercancías no quiere decir que no se han pagado los impuestos o que son mercancías prohibidas para su importación. La conducta principal del contrabando es internar o extraer mercancías, no el acto de descargar subrepticamente, ya que dicha presunción admite prueba en contrario; la descarga subrepticia es aquella que se realiza a escondidas o de forma oculta; en este caso de la autoridad; sin embargo dicha conducta no implica forzosamente la realización del resultado; ya que una persona puede descargar de forma oculta una mercancía importada con las contribuciones cubiertas, por lo que se puede probar lo contrario que presume la Ley.

V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.

El presente supuesto puede adecuarse al artículo 102 del CFF en el supuesto de extracción mercancías del país omitiendo el pago de impuestos o que sean prohibidas, ya que el carecer de documentos que funden su salida o entrada implica o presume que se produjeron éstos resultados. En este tipo existe una circunstancia de lugar que es el tráfico de altura en aguas territoriales que es el tránsito de un puerto a otro de diferentes países. Quizá en este supuesto se pueda configurar la tentativa ya que al encontrarse una embarcación en aguas territoriales de salida con mercancías sin documentación, descubierta por la autoridad esta realizando o ejecutando la conducta de extraer del país con el propósito de omitir impuestos o traficar con bienes prohibidos para su exportación pero no ha salido del territorio estrictamente ya que conforme al artículo 42 fracc. V. de la Constitución establece que las aguas territoriales, de acuerdo a los límites fijados por el Derecho Internacional, forman parte del territorio de la Nación; por lo que en el supuesto de esta fracción las mercancías no han salido del territorio, por lo que no se produce el resultado del delito de contrabando; pero se llevaron a cabo todos los medios para obtener el resultado no produciéndose, por una causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito al ser descubierto por la autoridad en las aguas territoriales. Esta presunción no admitiría prueba en contrario en caso de salir de las aguas territoriales ya que el hecho que se presume indica sin temor a equivocarse que se consumó el contrabando.

Sin embargo de realizarse este supuesto no habría posibilidad de que la autoridad detenga a la embarcación al encontrarse fuera de su jurisdicción.

Distinto es de aquel navio que se dirige hacia un puerto nacional encontrándose en aguas territoriales es descubierto por la autoridad fiscal con mercancías sin documentos que acrediten su legalidad; en ese momento opera la presunción de la presente fracción ya que del hecho conocido se presume que dichas mercancías al llegar a puerto omitiran el pago de la contribuciones o son de exportación prohibida salvo que pruebe lo contrario; el sujeto activo del delito tendría posibilidad de probar su legal tenencia al llegar al puerto nacional ante la autoridad competente o pagar la contribución al llegar demostrando que no se buscaba producir el resultado del delito. pero en el caso de extracción ya no hay forma de que la embarcación demuestre que no quiere el resultado del delito .

Es necesario que exista la circunstancia de lugar del tráfico de altura que implica que el navio se diriga a o que haya partido de un puerto nacional ya que puede plantearse el caso que la autoridad detenga o descubra una embarcación con mercancías sin documentos, pero que sólo sea de paso por las aguas territoriales. no se cumpliría el tipo penal; de ahí la importancia de el presente artículo que especifica una clase de contrabando ya que de aplicarse el artículo 102 la autoridad y la Ley violarían una disposición del Derecho de Mar en cuanto al derecho de paso de cualquier embarcación mercantil o hasta militar.

VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto sin documentación alguna.

La circunstancia de lugar consiste en que el tránsito de la embarcación sea tanto de altura y de cabotaje respecto de las mercancías que transporta. El de cabotaje es aquel tránsito entre dos puertos del mismo país en el mismo litoral o distinto. Será mixto si entre los dos puertos del mismo país hace escala antes en el extranjero. v. gr. Una embarcación que sale de La Paz B.C. con destino a Campeche, pero antes hace escala en Belice.

Si se descubren las mercancías antes de que la embarcación llegue a la escala en el extranjero la presunción será de extraer mercancías del territorio y si son descubiertas después de realizar la escala en el extranjero y antes de llegar al puerto nacional la presunción será sobre la introducción de las mercancías.

En este supuesto puede configurarse la tentativa como excepción, dependiendo de que el descubrimiento se realice en aguas territoriales y antes de que llegue a la escala en el extranjero.

VII. Se encuentre mercancía extranjera en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

Aunque no lo señale esta fracción se debe interpretar que las mercancías extranjeras al ser descubiertas no tengan documentación que acredite su tenencia legal; en cuanto al tráfico de cabotaje habíamos afirmado que éste es el que se lleva a cabo de un puerto nacional hacia otro en el mismo o distinto litoral; para que se configure el tipo, señala la fracción, el navío debe ser descubierto cuando ya no se dirija a su destino o haya tocado con anterioridad a su destino un puerto extranjero. Sin embargo en el supuesto no se entiende o no se define el hecho de tocar otro puerto extranjero, dicha cuestión solo hace presumir que la embarcación transporta mercancías provenientes de ese puerto ya que su tránsito sólo entre puertos nacionales pero no implica que se produzca el resultado del contrabando por lo que dicha presunción admite prueba en contrario. Lo mismo sucede con el hecho de que una embarcación no llegue a su destino y sea descubierta con mercancías extranjeras, ya que puede haber otras causas que obligaron a que no llegue a su destino y que desechan la presunción que establece la Ley.

VIII. No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.

Esta fracción es parecida a la tercera en cuanto a las mercancías faltantes presumiendo que las que faltan se destinaron a otra embarcación para el extranjero ya que se tratan de mercancías nacionales. Sin embargo esta presunción admite prueba en contrario, como ya afirmamos como el robo o destrucción de las mercancías.

IX. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

Las circunstancias especiales que exige el tipo penal son que las mercancías extranjeras se introduzcan por vía aérea y que lleguen a una pista no autorizada para ello. Por lo que se presume el delito de contrabando; en la presunción legal es difícil de probar ya que el medio legal para entrar al país por vía aérea es a través de las pistas autorizadas para ello. Aunque pueden existir varias causas que obliguen a aterrizar en otro lugar distinto a los autorizados.

a.2 ASIMILACIÓN AL CONTRABANDO. ART 105 C.F.F.

En el presente artículo se prevén diez situaciones en las que se sancionan por producir los mismo resultados que el delito de contrabando de forma general del artículo 102 del Código Fiscal y son la omisión del pago de impuestos sin permiso de la autoridad y que su importación o exportación sea prohibida.

La Ley establece conductas que se asimilan al contrabando por producir el mismo resultado. Por lo que dichas conductas se sancionan de la misma forma.

I. Adquiera mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

El cuerpo del delito es una mercancía extranjera, y son aquellos productos, artículos, efectos y cualquier otro bien, aun y cuando las leyes los consideran inalienables o irreductibles a propiedad particular, de acuerdo al artículo 29 fracción III, de la Ley Aduanera vigente, pero de procedencia extranjera.

Es decir, que para que se configure la presente fracción, es requisito del tipo penal que la mercancía sea de procedencia extranjera, que no cuente con la documentación idónea que indique su legal estancia en el país, por lo que en el presente supuesto se prevé una presunción, consistente en que la mercancía no se encuentre respaldada con alguna documentación que ampare su procedencia, como lo es el pedimento de importación debidamente requisitado y por lo tanto del que se desprende el pago del Impuesto General de Importación y que por las características de la propia mercancía se presuma que es de procedencia extranjera, es decir que la anterior circunstancia puede fundar una opinión al Juzgador sobre la existencia del delito de asimilación al contrabando, según el artículo 245 del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal.

Por lo que dicha presunción puede aceptar prueba en contrario con el objeto de evitar la configuración del supuesto previsto en la presente fracción, consistente en que aún y cuando no se encuentre amparada la mercancía mediante un pedimento, se pueda demostrar que la mercancía no sea de procedencia extranjera, sino nacional.

Por otra parte, la conducta principal es el comerciar con mercancía extranjera que haya entrado al país ilícitamente ya sea adquiriéndola o enajenándola. El resultado del contrabando ya se produjo, es decir el perjuicio al fisco federal ya que las

mercancías ya entraron al país y omitieron el pago de los impuestos o dichas mercancías están prohibidas para su importación. El hecho de adquirir o enajenar las mercancías prohibidas no produce un daño al patrimonio del Estado ya que no es hecho generador de una contribución; el hecho generador es la introducción al país y no su comercialización, la omisión del impuesto es el de importación. El fin de sancionar la presente conducta es para evitar la introducción ilícita de mercancías; lo que se busca al introducir mercancías sin pagar impuestos es venderlas a un precio menor que se encuentran en el mercado afectando la economía de los comerciantes contribuyentes del impuesto de importación, por lo que evitando el comercio de mercancías extranjeras dentro del mercado negro se evitará que se siga introduciendo mercancías omitiendo impuestos y principalmente aquellas mercancías prohibidas que configuran otros delitos como los que son contra la salud.

El tipo establece que las mercancías no sean uso personal ya que de suceder así, como dijimos antes no se genera ningún impuesto o se afecta el comercio interno.

Se establece también como documentación el marbete que es el instrumento en forma de etiqueta que se adhiere a las bebidas alcohólicas que señala en artículo 2 incisos E y F de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios para verificar el pago de los impuestos que son objetos estas

mercancías; por lo que si no poseen dicha etiqueta son mercancías que han omitido el impuesto y se configura el delito de contrabando.

II. Tenga en su poder, por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación o el permiso previo de la autoridad federal competente a que se refiere la fracción anterior, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.

La conducta que se sanciona es la de posesión de mercancías extranjeras sin documentación, es decir, que acrediten su legal entrada al cubrir los impuestos de importación o que no se encuentren prohibidas su importación. Excepto si son para su uso personal, es decir, que no las posea para comerciar enajenándolas o disponiendo de ellas con el fin de especulación.

Nos encontramos en la misma situación que la fracción anterior; se sanciona esta conducta para desmotivar el contrabando, es decir la introducción de mercancías prohibidas o que cubran los impuestos respectivos. Si se logra que a los que internen al país este tipo de mercancías, nadie les compre o se interesen por las mismas ya no será lucrativa la acción de introducir las mercancías, la forma que establece la Ley es sancionando su adquisición y posesión excepto para su uso personal ya que con ese fin no se afecta la economía aunque el

comprador tenga conocimiento de la ilicitud. Es importante señalar que esta fracción como la anterior no tienen como efecto el resultado del contrabando, el resultado del contrabando ya se produjo, ya se llevó a cabo; su resultado es que se obtenga un beneficio indebido o ilícito y afecte a la economía de importación; el fin que busca la Ley es evitar y desmotivar el contrabando.

III. Ampare con documentación o factura auténtica mercancía extranjera distinta de la que cubre la documentación expedida.

En el presente tipo, a diferencia de las demás fracciones, las mercancías extranjeras tienen documentación fiscal, es decir, a aquellos que acreditan su legal entrada al cubrir los impuestos, pero no se identifica con la verdadera mercancía descrita en su factura respectiva por lo que no se cubren de manera correcta los impuestos, su determinación se basó en otras mercancías con el único fin de cubrir un impuesto menos gravoso del que debería ser. Se engaña a la autoridad fiscal para demostrar de una determinada mercancía si cubrió las contribuciones correspondientes.

La forma de cometer el ilícito es mediante la introducción de mercancías extranjeras de manera lícita al país; con las mercancías se solicita el pedimento para su despacho teniendo que exhibir ante la aduana las facturas que amparen la descripción y procedencia de las mismas; el importador manifestará bajo protesta de decir verdad el valor de las mercancías extranjeras, con dicho valor el mismo importador determinará el impuesto a pagar. Una vez presentado el pedimento y pagado las contribuciones se presentarán las mercancías y se activará el mecanismo de selección aleatoria el cual determina si debe practicarse por parte de la autoridad el reconocimiento aduanero, en caso afirmativo se llevará a cabo hasta dos veces, en caso negativo se entregarán las mercancías de inmediato.

El reconocimiento que realiza la autoridad consiste en verificar la exactitud de los datos asentados en los documentos llevándose a cabo un examen sobre las mercancías en cuanto cantidad, peso, calidad, marca, valor etc.

Por lo que si el importador asienta en los documentos fiscales datos falsos que se encuentran en las facturas que exhibió pero que no corresponden con las mercancías que introdujo en cuanto a sus características reales y no es sometido al reconocimiento por no ser necesario se obtiene el único fin de hacer menos gravoso el pago de las contribuciones omitiéndose parcialmente éstas últimas; por lo que se produce el resultado del contrabando parcialmente.

En esta fracción excepcionalmente si puede lograr configurar el delito en grado de tentativa dependiendo si las mercancías son objeto al reconocimiento de la autoridad cuando el mecanismo de selección aleatoria determine la examinación de las mercancías y si la autoridad descubre diferencia entre las mismas y lo asentado en los documentos se pagará las contribuciones respectivas no produciéndose el resultado del delito por una causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito, pero si se llevaron a cabo todos los medios idóneos para obtener el resultado ya que se amparó con documentación auténtica mercancía extranjera distinta de la documentación fiscal.

Cabe mencionar de la responsabilidad del agente aduanero quien es el representante legal del importador para realizar todos los trámites en este caso el de pedimento de importación. Es responsable de la veracidad y exactitud de los datos asentados en los documentos. Dicha responsabilidad, en este caso consiste, en que los datos de la factura que exhiba el importador sean los mismos en el documento fiscal pero no de que los datos de la factura amparen realmente las mercancías. También no recae responsabilidad sobre el agente aduanero la valuación que realice el importador de las mercancías.

IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

Lo que es sancionado en esta fracción es la tenencia o posesión de mercancías prohibidas para el tráfico, es decir, para su importación o exportación. Estas mercancías son las mencionadas por otras leyes como en La Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente en su artículo 85, donde se establece que la Secretaría del Medio Ambiente Recursos Naturales y Pesca, en coordinación con la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial podrán establecer medidas total o parcial para la exportación o importación de especímenes de la flora y fauna.

La intención de este artículo es la misma de que las anteriores fracciones con el fin de desmotivar la conducta de la introducción de extraer o introducir mercancías extranjeras para que no sea lucrativa y evitar el mercado negro y afectar la economía.

El resultado de este tipo es el perjuicio a la economía y la configuración de otros delitos federales, como la posesión de sustancias prohibidas o la de armas de fuego reservadas al Ejército Mexicano. El resultado del contrabando ya se produjo por que ya hubo la introducción de la mercancía extranjera. La característica de la mercancía es que sea de importación o exportación prohibida por un ordenamiento legal.

V. En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los estados, del Distrito Federal o de municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, o intervenga para su inscripción en el Registro Federal de Vehículos, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente.

Se especifica al sujeto activo del delito de contrabando como al funcionario público en sus tres niveles de jurisdicción y que es definido por el Código Penal en su artículo 212 como aquella persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la Administración Pública Federal centralizada o en la del D.F., organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria, organizaciones y sociedades asimiladas a éstas, fidecomisos públicos, en el Congreso de la Unión, o que manejen recursos económicos federales.

La conducta del tipo es autorizar, proporcionar documentos o placas, otorgar matrícula o abanderamiento o intervenga para su inscripción en el R. F. A. a un vehículo. Con la condición de que dicho vehículo haya entrado al país sin el permiso de la autoridad, que en este caso es la SHCP. El importador del vehículo no haya solicitado permiso a la autoridad, por lo que omite el pago de contribuciones sin permiso de la autoridad.

El resultado del delito es la ayuda a llevar a cabo el delito del contrabando, causando un perjuicio al fisco al omitirse los impuestos por lo que el funcionario público participa de la comisión del delito al darle los medios para introducir el vehículo al país por lo que entra a las reglas de responsabilidad del Código Penal Federal ya que intencionalmente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión, que en este caso el de contrabando.

Quizá el presente tipo sea limitativo en la conducta del funcionario ya que el tipo sólo se configura si se introduce un vehículo y no otra mercancía.

VI. Tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país, o sin previa autorización legal, en el caso de automóviles y camiones, cuando se trate de modelos correspondientes a los últimos cinco años.

El tipo penal es la posesión de algún vehículo que debe ser extranjero, que no se menciona en la fracción anterior, que sean modelos de los últimos 5 años al momento del hecho. Que el poseedor no acredite la legal estancia del vehículo en el país; por lo que al no acreditarse se omiten los impuestos de importación.

VII. Enajene o adquiera por cualquier titulo sin autorización legal, vehiculos importados temporalmente.

El tipo penal esta compuesto por la enajenación o adquisición de un vehiculo el cual entro al país de manera temporal. La importación temporal es la entrada al país de mercancías para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en el mismo estado y tratándose de vehiculos, su plazo de permanencia será, si el propietario del vehiculo es extranjero por el tiempo que dure su calidad migratoria excepto si son turistas o visitantes locales, los cuales su plazo es de un año; si el propietario es de nacionalidad mexicana pero residente en el extranjero su plazo es de seis meses en un periodo de doce meses. Las importaciones gozán de exención a los impuestos de comercio exterior. Estos vehiculos deben reunir y cumplir con las características que señale la SCHP en disposiciones de carácter general de acuerdo a los artículos 75 fracc. I 4. d) y último párrafo de la Ley Aduanera.

El fin específico de la importación del vehiculo es para que tanto el extranjero, turista, visitante local, o mexicano residente en el extranjero pueda transportarse durante su permanencia en el país por lo que tendrá que regresar en los plazos establecidos; por lo que no se pagan impuestos; existe el hecho generador pero la autoridad no hace exigible el cobro por

la exención. Si el importador enajena y a su vez otra persona adquiere esta clase de vehículos comete el ilícito que se prevé, ya que al adquirir o enajenar el vehículo, éste permanecerá en el país no cumpliendo con su fin específico o cambiando de fin produciéndose el resultado del contrabando al omitir contribuciones sin permiso de autoridad competente. La fracción permite la enajenación o adquisición del vehículo si solicita autorización a la autoridad, sin embargo el artículo 77 de la Ley Aduanera establece que las mercancías destinadas a la importación temporal no podrán ser objeto de transferencia o enajenación, excepto entre maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizadas por la SCHP. Por lo que la autorización que prevé la presente fracción solo opera a los sujetos antes mencionados.

Lo anterior significa que cualquier importador temporal del vehículo, que transmita la propiedad o tenencia a un extranjero, turista o cualquier otra persona, que regrese en el mismo estado y en dentro del plazo establecido el vehículo, estará cometiendo el ilícito según la fracción VII del artículo 105 del CFF aunque no se produzca u obtenga el resultado del contrabando mediante esta acción; no hay omisión del pago de impuestos. Lo que sanciona es la acción de enajenar y a su vez la de adquirir el vehículo, en ese momento el presente tipo no produce ningún resultado hasta que expire el plazo establecido para el regreso del vehículo, en ese entonces existe una infracción y podrá configurarse el delito ya que el vehículo,

tácitamente pasa a ser una importación definitiva omitiendo el pago del impuesto al comercio exterior.

VIII. Enajene o adquiera por cualquier título, vehículos importados definitivamente para transitar en zonas libres o franjas fronterizas, si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas.

Se sanciona la misma conducta que la fracción anterior, la de enajenación y a su vez la de adquisición, pero de vehículos importados definitivamente para las zonas libres y que el adquirente no resida en dicha zona. Como habíamos afirmado la zona libre es aquella franja de 20 kms paralela a la línea fronteriza en la que sus habitantes están facultados por la Ley para importar productos, mercancías o en general cualquier tipo de bienes para su consumo o uso sin pagar los impuestos de importación ya que dichos bienes sustituyen a los nacionales ya que estos están imposibilitados para llegar hasta las zonas fronterizas, éstos bienes están destinados a usarse o consumirse dentro de la zona libre por sus habitantes o residentes. Por lo que el vehículo debe de circular dentro de la zona siendo adquirido por habitantes o residentes de la zona libre. Por lo que podemos afirmar que el vehículo tiene un fin específico, la de permanecer en la zona libre de manera definitiva.

IX. Retire de la aduana, envases que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos marbetes o, en su caso los precintos a que obligan las disposiciones legales.

La acción del tipo es la de retirar por parte del importador, las bebidas alcohólicas sin que tengan adheridos los marbetes o precintos. La disposición legal que obliga a que las bebidas alcohólicas importadas tengan adheridas marbetes es el artículo 2 incisos E y F de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y el 106 de la Ley Aduanera, así como el diverso 19 para los precintos, para verificar el pago de los impuestos que son objeto estas mercancías; por lo que si no tiene el marbete no ha cubierto con los requisitos de importación omitiendo el pago de las contribuciones de comercio exterior.

XI. Introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país corresponda.

Aunque ha sido criticada por varios autores la presente fracción en razón de que nuestro país vigila que no se cause perjuicio a otro país y viceversa en base a los tratados internacionales, significando la pérdida de soberanía ya que no

hay daño al fisco federal: sin embargo si existe daño a la economía nacional, principalmente para los exportadores nacionales que cumplen con los requisitos para entrar al mercado de otro país pagando impuestos y cumpliendo con los requisitos del país importador. Aquellos que no cumplen con dichos requisitos obtiene un beneficio en tiempo y dinero por lo que si es necesario sancionar dicha conducta aunque el fisco no sufra un perjuicio, además de que se busca desmotivar el tráfico ilícito de mercancías. Como dicha fracción fue creada en base a los tratados internacionales existe también la correlativa obligación de otro país de sancionar a aquel que busque introducir a nuestro país desde ese país omitiendo los impuestos de comercio exterior, por lo que al mismo tiempo se busca evitar aun más la introducción de mercancías extranjeras a México.

Por otro lado se establece en el último párrafo de la fracción en comento que la persona que no declare en la aduana a la entrada al país que lleva consigo cantidades en efectivo o en cheques, o una combinación de ambas, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a 20 mil dólares de los EE.UU. se le sancionará con la pena que se fija en dicho artículo.

A lo anterior, se señala que al tratarse de una conducta omisiva, como lo es el no declarar dicha cantidad, no se logra a configurar la tentativa, ya que en delitos de omisión simple no hay lugar para que surga una causa ajena ala voluntad del sujeto activo del delito.

a.3 CONTRABANDO CALIFICADO, ART. 107 C.F.F.

El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

- I. Con violencia física o moral en las personas.
- II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.
- III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.
- IV. Usando documentos falsos.

Las calificativas a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo también serán aplicables al delito previsto en el artículo 105.

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la sanción correspondiente se aumentarán de tres meses a tres años de prisión. Si la calificativa constituye otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación.

Al calificarse un delito, se reconocen a la conducta o conductas que describe el tipo penal, en este caso el de contrabando de acuerdo al artículo 102 y al asimilado según el artículo 105 del CFF, circunstancias que hacen que resultado sea de mayor gravedad. Llamadas agravantes, en virtud principalmente del daño social que se ocasionó y el deber que se violó.

La violencia es un vicio del consentimiento, que se define como la coacción física o moral hacia una persona para que esta manifieste su consentimiento para realizar un acto concreto y aplicado al contrabando el acto concreto es la importación o exportación de mercancías omitiendo impuestos o que se encuentre prohibido su importación o exportación.

Las personas sobre las que recae la violencia pueden ser servidores públicos o cualquier empleado que sea obligado a realizar el acto concreto a que nos referimos.

De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país, es una circunstancia de tiempo o de lugar al llevar a cabo la introducción o extracción de las mercancías, Dicha circunstancia demuestra el dolo de obtener el resultado sin el menor obstáculo ya que se busca que la autoridad no tenga conocimiento de la conducta.

Ostentándose el sujeto activo del delito como funcionario o empleado público. Dicha circunstancia implica un engaño hacia la autoridad demostrándose el dolo para obtener el resultado en caso de que el autor no lo sea. Aunque el objetivo de la redacción de esta fracción al hablar de ostentar no significa que el autor de la conducta engañe a la autoridad ya que ostentar significa exhibir o mostrar, en este caso se exhiben los documentos necesarios los cuales pueden ser verdaderos o

falsos. Por lo que si un funcionario realiza la conducta del contrabando y las conductas del contrabando asimilado, la acción será calificada y su pena será mayor a las que se prevén en dichos artículos. En los casos anteriores el grado de dolo no puede ser el mismo pero la Ley lo hace como conducta agravante. Quizá el espíritu del artículo es calificar el delito cuando se ostenten como funcionario público y que en realidad no lo sea.

Usando los documentos falsos para realizar la conducta y obtener el resultado de omitir los impuestos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio al fisco federal. Los documentos son aquellos escritos que hacen constar un hecho, relación o cosa que pueden ser públicos o privados. Es falso un documento que hacen constar un hecho que no ocurrió, cosa o relación que no existe o es diferente en realidad; que acredite ser público o privado no siendolo en realidad. El dolo se manifiesta al hacer creer como cierto algo falso para obtener no otra cosa que el resultado al realizar las conductas tipificadas como contrabando y asimilación a éste.

b. DEFRAUDACIÓN FISCAL. ART. 108 C.F.F.

Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

La tentativa inicia en la etapa de ejecución; al penetrar en el núcleo del tipo, realizando todos o algunos actos ejecutivos que constituyen el tipo de la defraudación fiscal y que son:

a) Que el sujeto realice dos o más actos, ya que la ley establece claramente las palabras en forma plural y señala " con uso de engaños o aprovechamiento de errores " , entonces es necesario realizar más de dos actos ejecutados por el sujeto activo.

b) Que los actos consistan en:

-Uso, acción positiva

-De engaños, acción positiva consistente en hacer creer algo que en realidad es falso. Hasta este momento se utiliza un medio idóneo para llevar a cabo el delito, requisito indispensable para configurar la tentativa y que reúne el elemento de antijuricidad de la defraudación fiscal.

-O aprovechamiento de errores, omisión, al mantener a alguien en una falsedad; otro medio idóneo para cometer el delito.

-Omita de manera total o parcialmente el pago de alguna contribución, que en carácter de contribuyente está obligado a realizar o a enterar.

c) La finalidad del acto:

-Con el propósito de obtener un beneficio indebido, el cual se concibe como uno de los resultados de este delito; así también manifestando siempre la intención, es decir, de la presencia del dolo para llegar a configurar el delito tentado, y se deriva que el autor de la conducta conoce y quiere el resultado, el obtener un beneficio indebido.

-Con perjuicio del estado, es decir, que el estado, en su función de autoridad fiscal ha sufrido un menoscabo o afectación de naturaleza pecuniaria como consecuencia de las conductas antes descritas. Tiene un contenido pecuniario que es

determinado por la autoridad; dicho perjuicio se demuestra o intenta demostrar por medio de un declaratoria realizada por la Procuraduría Fiscal de la Federación a través de la Subprocuraduría Fiscal de Investigaciones pertenecientes a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, fundamentada en el Código Fiscal y particularmente en el artículo 100 fracción III, y debe reunir todos los requisitos de un acto administrativo.

Cabe aclarar que debe existir un nexo causal entre estos dos resultados para tipificarse el delito: primero el concepto del "beneficio indebido" que no es un término totalmente jurídico y que en realidad es difícil de probar que el sujeto activo busque claramente un beneficio, que por ser contrario a la ley, éste es indebido. Ya que se puede alegar un desconocimiento por parte del contribuyente de ese beneficio desde un punto de vista objetivo, aunque desde el punto de vista subjetivo, es decir, en la mente del autor exista la total intención de obtenerlo al omitir o no pagar las contribuciones que está obligado; por lo que el dolo se queda en un plano subjetivo y por lo tanto no existe el delito.

Comete el delito de defraudación fiscal en grado de tentativa quien que mediante uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de una contribución y que no obtenga un beneficio indebido y por lo tanto el fisco federal no obtiene un perjuicio, por causas ajenas a su voluntad.

Como se aprecia el resultado del delito es el beneficio indebido y producir un perjuicio al fisco, y que no se deben producir en el delito tentado por causas ajenas a la voluntad del sujeto activo. Sin embargo, para que no se produzca el resultado la única forma es el no usar engaños o aprovechamiento de errores por lo que existiría atipicidad, al no usarse los medios idóneos para la comisión del delito.

Por lo que no existe la posibilidad de configurar el delito de defraudación fiscal en grado de tentativa, es decir, que en la práctica es difícil que se configure una tentativa y por lo tanto que la Procuraduría Fiscal de la Federación formule una querrela ante el Ministerio Público sobre una tentativa exigiendo su punibilidad. Como se afirmó en los capítulos anteriores la tentativa de un delito, es utilizar los medios idóneos para obtener un resultado pero que éste no se consuma por causas ajenas a la voluntad del sujeto autor de la conducta. Y que los bienes que se protegen no se lesionan o disminuyen, si no que se ponen en peligro y que por ponerlos en esa situación hay que sancionar esa voluntad y esa conducta.

La tentativa requiere que el resultado del delito no se produzca por causas ajenas de la voluntad del sujeto activo, y en materia fiscal no existe ninguna causa ajena que evite el resultado; sólo la propia voluntad del sujeto, que de manera espontánea cubra la omisión con sus recargos antes de que la autoridad fiscal descubra el perjuicio, pero ya existe el delito sólo que la ley obliga a la autoridad a no formular querrela si cumple, ya que el sujeto activo cubre su obligación además de una indemnización. Por lo que si hay delito pero no sanción.

El delito de defraudación fiscal es un delito material e instantáneo a la vez, por que se consume jurídicamente al producirse el resultado del beneficio indebido con perjuicio del fisco federal y ese resultado se produce al realizar la conducta; pero como ya afirmamos es difícil demostrar la intención de obtener un beneficio indebido; el beneficio si se demuestra inclusive con la intención del sujeto activo ya que éste al momento de declarar hace deducciones con la intención de pagar menos, tiene la voluntad de beneficiarse pero bajo la creencia de ser debido ya que cree que las deducciones que realiza son conforme a derecho, por lo que la autoridad difícilmente puede llegar a comprobar la intención de lo indebido del beneficio.

Como fundamento se toma uno de los principios de las leyes fiscales, que es el de la "autodeterminación" de las obligaciones por el contribuyente, es decir, el obligado tiene la tarea de determinar y liquidar su impuesto, y proporcionar a la autoridad hacendaria los elementos necesarios para el cumplimiento total de las obligaciones y la manifestación de la cantidad líquida que debe cubrirse a favor del fisco. Por lo que la autoridad al tomar y revisar la declaración puede determinar cantidades a cargo del contribuyente que sean diferentes a las enteradas; para la autoridad ya existe el delito y puede querellarse; pero no va demostrar el beneficio indebido sino, el perjuicio del fisco federal mediante un acto administrativo, aunque para la defraudación fiscal y según el artículo 92 fracción I del CFF no requiere, para querellarse el demostrar el

perjuicio del fisco, pero en el juicio penal que pretende llevarse lo va tener que demostrar porque, como ya dijimos, es muy difícil comprobar el dolo en el beneficio indebido, no así en el perjuicio del fisco.

Por ejemplo, un determinado contribuyente puede presentar como gastos una serie de facturas o recibos que por carecer de los requisitos que marca el código fiscal y su reglamento, no son considerados válidos, por lo que, el contribuyente está haciendo deducciones indebidas para disminuir el monto del impuesto a que está obligado. El medio de engaño en este caso es que presenta un recibo de comprobantes donde aparecen unas denominaciones sociales con domicilios fiscales y registros federales de contribuyentes que no existen de quienes los expide, así como la adquisición de materia prima para fabricar bienes, haciéndole creer a la autoridad fiscal que realizó compras por dichos conceptos y pretende deducirlos de acuerdo al artículo 22 fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La autoridad fiscal al cerciorarse de la declaración de la contribución no admite como deducible esos comprobantes por contener requisitos fiscales erróneos, tratándose del registro federal de contribuyentes y domicilio fiscal de quien expide los comprobantes y que el contribuyente no cumplió con una obligación de acuerdo al artículo 29 párrafo tercero del CFF de cerciorarse que los datos de los comprobantes, por lo que la autoridad fiscal determina cantidades diferentes a las

expresadas, emite un requerimiento de pago, y si hace caso omiso a dicho requerimiento está cometiendo un delito. Para la SHCP existe un delito que perseguir, que se cometió en el momento de producirse el resultado y no desde que se cerciora de la diferencia y el contribuyente omite el requerimiento de pago.

Si el contribuyente mediante requerimiento notificado por el Fisco realiza el pago con sus recargos y actualizaciones, para la autoridad hacendaria no hay delito que perseguir, pero ya existió el delito y no se sanciona penalmente esa voluntad, aunque sí administrativamente; en este caso el daño real y jurídico realizado se reparo pagando los recargos, multas etc. y ya existe una causa ajena a la voluntad del sujeto que para el Fisco no hay daño si no sólo un peligro de sufrir un decremento en su ingreso por un beneficio indebido con perjuicio del Fisco, pero no se formula querrela de esta supuesta tentativa. Aunque teoricamente y si se aplica la figura de la tentativa al supuesto, si existió el daño tan es así que por no cumplir en tiempo y en forma con el pago, la autoridad cobra multas, recargos, actualizaciones y dependiendo de la gravedad pide la pena de prisión.

Ahora bien, si el contribuyente una vez sujeto a proceso penal, realiza el pago de la cantidad a que está obligado más multas o recargos, se pensaría que hay arrepentimiento voluntario y cubre la contribución conforme a la ley. Para la autoridad fiscal el contribuyente indemniza por no cubrir el pago en forma y tiempo; por lo que ya no habría delito

que sancionar, ya que el artículo 92 de CFF último párrafo faculta a la SHCP a pedir el sobreseimiento del proceso, por lo que ya no habría materia de juicio ya que se reparo el daño. Pero el delito ya existió y hay un perjuicio al fisco aunque después se cubra esa ganancia que dejó de percibir el fisco, que tenía que haber percibido en el tiempo de la autodeterminación.

Una característica de los delitos fiscales es que los bienes que protegen son el interés del estado con carácter patrimonial, por lo que al dañarlos, cometiendo un delito, se puede por parte del sujeto activo del delito, reparar el daño causado, cubriendo las multas y recargos durante el proceso penal y el juzgador ya no se molestaría por estudiar si hay delito o tentativa de éste, es decir, no se estudiaría la intención del sujeto activo del delito y a la vez sujeto pasivo de la obligación de contribuir.

Ahora bien, en nuestro ejemplo, cuando la autoridad fiscal se cerciora de errores en la declaración y después de requerir al contribuyente y éste hace caso omiso, tiene facultades para querellarse ante el Ministerio Público manifestando la probable responsabilidad que es la del contribuyente y los elementos que integran el cuerpo del delito como solicitudes de informes a terceros así como avisos de inscripción presentandolas como pruebas y que dan lugar a engaños o maquinaciones.

Después de integrarse la averiguación previa y de acuerdo al monto de lo defraudado se puede girar orden de aprehensión e iniciar el proceso penal, en el cual se ventilará lo más importante, que en mi opinión es la existencia del dolo ya sea directo o eventual y que sin demostrarse se estaría ante una causa de impunidad ya sea delito consumado o en grado de tentativa.

Las querrelas de la SCHP siempre van a proceder cuando se presume la existencia de un delito consumado y no tentado ya que requiere que la autoridad tenga conocimiento del perjuicio del Fisco cuando esta hace sus determinaciones y después verifica o busca las causas por las que el contribuyente paga una cantidad diferente a la que debería pagar. En el delito tentado no se va producir el resultado por lo que si no hay perjuicio aunque se utilicen los medios de engaño o aprovechamiento de errores, la autoridad fiscal no formulará querrela aún a sabiendas o que se entere que hay engaños o maquinaciones. Es generalmente imposible que al utilizar los engaños o maquinaciones no se produzca el resultado del beneficio indebido y perjuicio del Fisco.

El Código Fiscal vigente pretende dar una fórmula sencilla para establecer los límites frente a los actos preparatorios, con el objeto de sancionar a aquellos actos que pongan en peligro el interés del Fisco Federal, sin embargo, difícilmente se puede configurar una tentativa de defraudación fiscal debido a que entre el resultado y los medios de comisión existe una relación causal que se fundamenta en la teoría de la adecuación.

Esta teoría penalista señala que el resultado es producto de la causa que más se adecua de manera normal y común, es decir, que el beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal tiene un nexo causal con el engaño o el aprovechamiento de errores que realiza el contribuyente a la autoridad hacendaria.

Por otro lado se establecen los cuatro supuestos en que se considera el delito de defraudación fiscal como calificado, y son:

- a) Usar documentos falsos.
- b) Omitir expresar reiteradamente comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.
- c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d) Asentar datos falsos en los sistemas o registros contables que se esté obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales.

Al respecto cabe señalar, que la consecuencia de la reforma del año de 1996, consiste en que la mayoría de los delitos de defraudación fiscal, se elevarán a conductas calificadas y por ende de mayor sanción, en virtud de que en materia fiscal para engañar al fisco o para aprovecharse de un error se requiere, casi siempre el uso de documentos falsos, asientos falsos y manifestaciones falsas.

b.1 DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA, ART 109 C.F.F.

El siguiente delito que se analizará es el que se compara con la defraudación fiscal, por lo que se impone las mismas penas, pero son supuestos diferentes aunque el resultado es el mismo; el beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

FRACCION I.- Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los obtenidos o determinados conforme las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o está dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento señalado en el artículo 75 de la LISR.

La primera parte de la anterior fracción del art 109 del Código Fiscal de la Federación, establece una situación jurídica en la que el contribuyente se encuentra; y por lo que está obligado a presentar su declaración en una forma y tiempo determinado.

La configuración del delito será consignar en un documento o forma aprobada por la SChP de acuerdo al artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, una deducción falsa que tenga como resultado un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La deducción fiscal es una partida que permite la ley al contribuyente realizar una operación de sustracción a los ingresos acumulables obtenidos en un periodo de tiempo para conformar la base gravable sobre la cual se va a pagar el impuesto. Esta deducción debe estar plasmada en la declaración fiscal y que se toma como documento probatorio del pago de la contribución.

La deducción debe tener la característica de ser falsa, es decir que dicha partida no exista en realidad pero se pretenda acreditar con un recibo, factura apócrifa; que sea fingida.

El hecho de que el contribuyente presente una deducción falsa esta realizando una conducta engañosa hacia la autoridad; por lo que se estaría en el caso del artículo 108 de Código Fiscal de la Federación, en la defraudación fiscal; por lo que se prevé dos conductas iguales en dos normas diferentes por lo que se cometería el error de sancionar una conducta con un resultado, con dos sanciones, no pueden existir dos tipos diferentes con un mismo resultado que es lo que pretende el Código. Esta situación daría lugar a que la SChP se querelle por dos tipos que producen

un mismo resultado; no se establece con exactitud cuál es el cuerpo del delito por lo que al indiciado se debe absolver. Pensamos que la conducta que se establece en la primera fracción de este artículo es un especie de la conducta que se prevé en el artículo 108 del CFF, ya que consignar en una declaración, que es la forma de pagar las contribuciones, una deducción falsa se requiere un engaño o aprovechamiento del error hacia la autoridad con el objeto de omitir parcialmente una contribución y el resultado es el obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco.

Por lo anterior, el estudio de la tentativa en este caso es igual a lo que se afirmó cuando se analizó la defraudación fiscal en el artículo 108 del CFF.

Sin embargo, la segunda parte de la fracción I del artículo en estudio exige una conducta activa en el sentido de presentar la declaración y omisiva en el sentido de omitir declarar ingresos menores a los realmente obtenidos.

Ahora bien, se puede pensar que el declarar ingresos menores a los obtenidos, nos encontraríamos en una situación similar a la anterior, que exista el elemento engaño ya que se hace creer a la autoridad una cantidad de ingresos como reales siendo estos falsos ya que son mayores de los que se obtuvieron. Por lo que también se debería aplicar a dicha conducta el artículo 108 del CFF.

Sin embargo, esta conducta realmente es una que no cumple estrictamente con el tipo del 108 sino que es una conducta análoga a la del 108, y en materia penal se debe cumplir con los requisitos del tipo para poder aplicar un artículo, prohibiéndose la analogía por ser garantía individual.

La diferencia estriba en el engaño, que en este artículo el hecho de no declarar los verdaderos ingresos a la autoridad al ser mayores, no se engaña al fisco ya que el fin del engaño es obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco y entre el engaño y el resultado debe haber un nexo causal. Esto quiere decir, que si no hay engaño no hay resultado, no se obtiene el beneficio ni el perjuicio. Si el engaño es posterior al beneficio y al perjuicio, entonces, no hay nexo causal entre esta conducta y el resultado; para que exista fraude se requiere de ese nexo.

Es cierto que si se declaran ingresos menores a los obtenidos se obtiene un beneficio indebido, que como ya hemos afirmado es difícil de probar por parte de la autoridad, y el perjuicio del fisco; pero en el momento de presentar la declaración y se señala un ingreso falso ya se había realizado el resultado del delito, por que ya hubo un beneficio y evidentemente un perjuicio del fisco pero ambos se dieron con anterioridad a la conducta en la declaración; por lo que esta conducta no se considera como engaño, al menos no al engaño que la ley y jurisprudencia se refieren para integrar el delito del fraude no sólo fiscalmente sino al fraude genérico.

Por lo tanto es una conducta que no se considera como engaño y se sanciona por haber obtenido ingresos y no declararlos totalmente para efecto de determinar la base gravable de su contribución y resultaría en omitir de manera parcial una contribución a la que esta obligado.

El tipo del delito es realizar erogaciones superiores a los declarados en un mismo ejercicio, el engaño fue anterior a la conducta, ya que el delito también requiere de una acción de erogar cantidades.

Estas cantidades deben ser superiores a los ingresos que se declararon en un ejercicio y no se compruebe a la autoridad el origen de la discrepancia conforme al procedimiento que establece la ley específicamente la Ley del ISR en su artículo 75.

El resultado del delito es obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal. La conducta principal del delito es erogar una cantidad superior a un ingreso declarado con dos condiciones, la primera de tiempo, la conducta debe realizarse en un ejercicio fiscal tanto el ingreso declarado y la cantidad erogada sea en un mismo ejercicio y la segunda que no se compruebe la discrepancia mediante un procedimiento obligatorio que establece la ley.

El delito se clasifica en los delitos unisubsistente y de punibilidad condicionada; el primero es aquel en que el delito se consuma con la realización de la conducta y lo segundos son aquellos que una vez integrado el hecho punible requiere el cumplimiento de las condiciones para sancionar la conducta.

En este delito el resultado se produce al momento de realizar la erogación, pero su sanción está sujeta a una condición la cual consiste en la no existencia de una causa que justifique la discrepancia en las erogaciones realizadas y los ingresos declarados. Cuando se realizan las erogaciones ya existe un beneficio a favor del contribuyente y un perjuicio al Fisco, pero como puede haber una causa que la justifique, entonces no se sanciona la conducta; se configura el tipo del delito pero su punibilidad no se lleva a cabo.

En este delito no se admite la tentativa por que es imposible que realizando todos los medios idóneos para realizar el resultado del delito exista una causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito que impida la realización del beneficio indebido con perjuicio del Fisco, ya que el resultado es inmediato y lo que se debe determinar es su sanción.

Por lo que toma mayor importancia si existe o no una causa justificada que derive al contribuyente a realizar erogaciones superiores a los ingresos declarados, es decir que en un lapso de un ejercicio fiscal, exista discrepancia entre lo que una persona tiene como ingreso y su erogación; que está puede ser imposible de realizarse con un ingreso como el declarado. El fin de la autoridad es conocer de donde provino el capital o dinero para hacer posible una erogación si se tiene un determinado ingreso y que éste sea desproporcional con la erogación.

El particular tiene la obligación de explicar la discrepancia ante la autoridad conforme al procedimiento del artículo 75 de la LISR.

Una vez que la autoridad hacendaria verifique y compruebe que hay erogaciones superiores a los ingresos, le notifica al contribuyente el resultado de la comprobación otorgándole un plazo de 20 días al contribuyente para que ofrezca pruebas y explique el origen de la discrepancia o se inconforma y debe ofrecer pruebas y rendirlas a más tardar a los 45 días de la presentación de su escrito. Si no se prueba el origen de la discrepancia o no se presenta la inconformidad la diferencia se considera como ingreso y por lo tanto la autoridad emitirá una liquidación con actualización, recargos etc.

Como ya afirmamos en este delito no se logra configurar la tentativa, por lo que sólo se puede dar la consumación del delito o la atipicidad.

Sin embargo hay dos cuestiones que hay que analizar en relación a este delito una es sobre la interpretación del artículo 109 fracción I del CFF en relación al artículo 75 de la LISR y la otra sobre la constitucionalidad en relación a los sujetos activos del delito. La primera cuestión es, como ya dijimos, que es un delito unisubsistente y a la vez con punibilidad condicionada, lo importante entonces, reside en la punibilidad y ésta está sujeta a una condición que consiste en tener que probar el origen de la discrepancia conforme la ley.

Este procedimiento tiene el fin de estimar la diferencia como ingreso y al ser ingreso se encuentra el contribuyente en un hecho de causación por lo que está obligado a contribuir por lo que se considera como un impuesto omitido.

Lo que tiene que hacer el contribuyente para no ser sancionado por este delito es probar el origen de la discrepancia y literalmente tanto el artículo 109 fracción I del CFF y el 75 de la Ley del ISR establecen que se debe probar el origen de la discrepancia de lo contrario se causará un beneficio indebido con perjuicio al Fisco y se estimara como ingreso respectivamente.

Pero al interpretar ambos artículos de manera literal o aplicarlos de manera estricta, ninguno de los dos obtiene su fin o espíritu de la ley. Por un lado el artículo 75 de la LISR estimará como ingreso si no se prueba su origen, pero no establece si ese origen debe ser lícito o no; por lo que si se prueba el origen siendo lícito o no, no se estima como ingreso según la fracción III del 75 de LISR.

Ahora bien, es obvio que todos los ingresos deben ser lícitos, si no de lo contrario se configuraría un delito o actos nulos. Pero aún probando que hubo un ingreso lícito mayor al declarado ante la autoridad, de acuerdo al artículo, no debe considerarse como ingreso, por que sólo se considera como ingreso si no se prueba su origen o no hay inconformidad por parte de la autoridad; es decir, si no se comprueba de donde provino, de que

actividad, de qué acto jurídico se obtuvo esos ingresos. Por el simple hecho de probar no se considera ingreso, si la Ley no lo considera como ingreso, no lo grava por lo tanto no hay contribución que pagar, la diferencia no es ingreso, no se esta en un supuesto de causación por lo tanto no hay obligación de contribuir.

Razonamiento similar se aplica en la fracción I del artículo 109 del CFF, en la que para sancionarse la conducta nos remite al procedimiento del artículo 75 de LISR y que el contribuyente debe de comprobar el origen de la discrepancia, de lo contrario se sancionara al sujeto pasivo de la relación tributaria, por lo que si el contribuyente prueba el origen independiente si éste es lícito o no; no se configura la punibilidad por lo que existe el delito pero no se sanciona. Si el origen es ilícito puede haber delito, pero no se configura la defraudación fiscal equiparada. Pero aún siendo lícito el origen, basta probarlo para no ser sancionado.

En un punto de vista personal ambos artículos carecen de una feliz redacción para conseguir el fin del legislador y expresar, realmente o sin lugar a dudas, el espíritu de los artículos.

La otra cuestión es la constitucionalidad de la segunda parte de la fracción en comento, que como sujetos activos del delito establece a las personas físicas que perciban dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales y que realicen erogaciones superiores a los ingresos declarados de un ejercicio fiscal sin comprobar su origen. Estando de acuerdo con el autor Urbina Nandayapa, no se contemplan a las persona físicas que tengan ingresos por salarios o que presten un servicio personal subordinado y que pueden llegar a realizar erogaciones superiores a las declaradas; siendo por lo tanto, una ley privativa ya que no contempla a las personas anteriores cuando se encuentran en situaciones iguales. No se cumple con el mandato del artículo 14 constitucional.

FRACCION II.- Omisión de enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

En esta conducta el sujeto activo del delito son las personas que tienen la obligación de retener el importe de la contribución y enterarla o pagarla a cargo del obligado directo; por lo que la ley establece una responsabilidad solidaria a los obligados a retener que principalmente los patrones, notarios y

agentes aduaneros y demás sujetos obligados mencionados en el artículo 26 del CFF en su fracción I. La forma de cumplir con la obligación es mediante la extracción por parte del obligado solidario una cantidad determinada del ingreso del contribuyente directo, y enterarla a la autoridad fiscal. El retenedor es responsable frente a la autoridad y en caso de omisión de enterar se impone una pena pecuniaria y hasta corporal constituyendo un delito ya que se obtiene un beneficio ilícito con perjuicio al fisco, por lo que se sanciona como defraudación fiscal.

El resultado en este delito es el obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco. Se produce un resultado dañoso en contra del patrimonio del estado. La conducta que se sanciona es la omisión de no enterar contribuciones recaudadas o retenidas, por lo que se requiere de un presupuesto que es la de retener o recaudar contribuciones que están obligados a retener del ingreso del contribuyente. Por lo que si un sujeto pasivo solidario no retiene la contribución y por consiguiente no podrá realizar el entero o el pago a la autoridad hacendaria, no recae en este supuesto aún cuando exista el dolo de no retener las contribuciones a que está obligado; al ser responsable se le impondrá una multa, es decir su responsabilidad no va más allá de la pecuniaria sin configurarse un delito por que no hay contribución retenida.

Este delito es un delito unisubsistente ya que el resultado se produce de manera inmediata, y es imposible que se logre configurar el delito en grado de tentativa, es decir, que no puede haber alguna causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito que impida la consumación del resultado. En el momento en que se retiene una contribución nace la obligación de enterarla a la autoridad hacendaria; al cumplirse el plazo de entero de las contribuciones la obligación se hace exigible por la autoridad por lo que si no se cumple se configura el delito; al omitirse el pago cuando se esta obligado a hacerlo el fisco sufre un perjuicio ya que debió haber recibido la contribución para disponer de ella o destinaria al gasto público en ese momento. También se produce un beneficio indebido que obtiene el obligado solidario este resultado es inmediato ya que obtuvo una cantidad determinada a su favor o que en el momento de omitir la contribución formó parte de su patrimonio.

Se puede afirmar que la razón por la que no admite la tentativa es que es una conducta que consiste en una omisión y los delitos de omisión no admiten la tentativa, sin embargo estamos en presencia de un delito de omisión por comisión ya que se produce un resultado material contra el patrimonio del Estado, el perjuicio es un resultado material.

FRACCION III.- Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

El supuesto que se prevé en esta fracción es la obtención de un beneficio de un estímulo o subsidio sin tener derecho. El beneficio es de carácter fiscal, es decir, que los sujetos a quienes se les aplique un subsidio o estímulo no están obligados a pagar contribuciones.

El subsidio o estímulo fiscal es el beneficio de carácter económico que concede la ley fiscal al sujeto pasivo de la relación tributaria para obtener un fin parafiscal. Para que exista un subsidio se requiere la existencia de una contribución a cargo del beneficiario, es decir de un hecho de causación que de origen a la obligación de pagar una contribución; el beneficiario del subsidio debe realizar una actividad abstracta establecida por la ley y se busca que el subsidio produzca una actuación específica del contribuyente que afecte en su beneficio a su patrimonio y posteriormente a la sociedad.

El subsidio hace posible llevar a cabo una actividad que no sería atractiva o redituable en su ausencia. Existe un sacrificio fiscal que se compensa a largo plazo con el aumento en la actividad económica, lo que afectaría en un aumento de la base gravable y por lo tanto un incremento en los ingresos del fisco.

La forma que la ley otorga el beneficio es permitiendo al contribuyente realizar un actividad determinada sin estar obligado al pago de contribuciones que se tendrían que pagar en situaciones normales. Si hay hecho de causación pero no se hace exigible su cumplimiento. La forma de beneficiar es que el sujeto no contribuya.

El sujeto pasivo de la relación tributaria está autorizado para no realizar el pago de la contribución que en situaciones normales está obligado a pagar, la autoridad no puede exigir el cobro.

Ahora bien, el tipo penal exige que exista un beneficio de un estímulo fiscal o subsidio sin tener derecho a éste, es decir que no se encuentre en la situación especial establecida en abstracto en la ley y que no tenga la autorización para exigir el beneficio a su favor y que reciba un beneficio. Pero si no se encuentra en la situación en abstracto establecida en la ley está obligado a pagar contribuciones, y por lo tanto la autoridad está obligada y a su vez facultada conforme a la ley a exigir el pago; por lo que no se recibe un beneficio si no que simplemente se está omitiendo el pago de una contribución; para que exista subsidio requiere los elementos que mencionamos anteriormente y de no reunirlos no existe un beneficio; cada actividad o sujetos que se dediquen a una actividad, que reciba un beneficio o estímulo fiscal a su favor debe estar determinada en la ley respectiva y las actividades que no se establezcan en dicha ley

se interpreta que no se encuentra subsidiada, que no exista subsidio a su favor, por lo que es imposible que alguien se beneficie de algo que no existe; si una actividad no tiene derecho a un subsidio y por lo tanto tampoco la persona que la desarrolla, no existe el estímulo fiscal.

Por lo antes expuesto es difícil que realmente se configure la fracción de este delito, quizá se configura otro delito como la omisión del pago de las contribuciones, pero carece de la configuración del beneficio o subsidio; en los delitos anteriores habíamos afirmado que el beneficio no es término jurídico y que en específico en la defraudación fiscal es difícil de probar, sin embargo en materia de estímulos o subsidios fiscales el beneficio radica en la facultad de no pagar contribuciones por parte del contribuyente que se encuentra en la situación jurídica establecida por la ley y que la autoridad prevé que por dichas actividades no va a recibir ingresos en los ejercicios fiscales correspondientes, inclusive en la misma Ley de Ingresos y Egresos de la Federación, las contribuciones de dichas actividades se contemplan como un ingreso pero a la vez como un egreso en el mismo año.

Así las cosas, no se puede recibir un beneficio de un subsidio inexistente y no daría a configurarse el delito de defraudación fiscal equiparada ni mucho menos en grado de tentativa.

FRACCION IV.- Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

En esta fracción se establece un tipo penal que no reúne con las características de la ley, al establecer conductas genéricas que tengan relación entre estas y que produzcan un resultado el cual es específico como el de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El tipo penal es la descripción de una conducta objetiva y en específico estableciendo supuestos y que dichos supuestos producen un resultado específico requiriendo un nexo causal, es decir que de determinada conducta y a causa de ésta se produce el resultado. Por lo que nos encontramos en presencia de una conducta atípica y por lo tanto inconstitucional, al no cumplir con los requisitos del artículo 14 de la Carta Magna en el cual se establece la prohibición expresa de juzgar conductas por analogía o por mayoría de razón ya que en materia penal no se puede aplicar dicho enjuiciamiento.

A causa de que no se logra configurar un delito por la presente fracción es por lo tanto también imposible que se configure una tentativa.

FRACCION V.- Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

El sujeto activo del delito es aquella persona física o moral que conforme a la ley está obligado a presentar las declaraciones ante la autoridad en el plazo estipulado, de acuerdo a la responsabilidad que puede ser directa, subsidiaria, solidaria etc. de acuerdo al artículo 26 del CFF. El tipo penal está compuesto por una conducta principal, dos características o circunstancias de tiempo, de forma y una consecuencia inmediata produciendo un resultado que es la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. La conducta consiste en una omisión por parte del sujeto activo del delito; en una inactividad de no presentar una declaración, y dicha declaración la ley exige que se presente, que se realice una acción positiva.

La circunstancia de forma es la ley, porque quien exige su presentación, es la ley de acuerdo al hecho de causación y por lo tanto la contribución, debe estar establecido de forma expresa. Esta obligación se refieren a las declaraciones anuales, es decir, a aquellas contribuciones que se calculan por ejercicio, de forma anual. La circunstancia de tiempo consiste en que para que se configure el delito requiere que la omisión se presente después de transcurrir un periodo de tiempo mayor a seis meses. El plazo debe contarse a partir del día siguiente en que

se cumplió el plazo para presentar la declaración correspondiente. La consecuencia inmediata que requiere el tipo es, que derivado de la inactividad de la no presentación de la declaración exigida por la ley después de seis meses, no se pague una contribución a que está obligado para que se configure el resultado. Por lo que debe existir una contribución que se deba de pagar, es decir de entregar la cosa debida.

Para la configuración de este delito se requiere que se reúnan todos los elementos anteriores, si no de lo contrario estaremos en presencia de la atipicidad. De lo anterior se desprende que el resultado se produce hasta que se reúnan todos los requisitos que exige el tipo penal, al reunirse se consume el delito, se produce un beneficio ilícito con perjuicio del fisco federal; si no se reúnen, no hay delito ya que está sujeto la configuración del tipo penal a circunstancia de tiempo y forma, al realizarse estas se consume inmediatamente, por lo que estamos en presencia de un delito unisubsistente ya que al configurarse el tipo penal se produce inmediatamente el resultado.

Al estar en presencia de un delito unisubsistente no se puede admitir la tentativa por que no hay lugar para ello. No hay la posibilidad de ejecutar los medios idóneos para obtener el resultado, sin que éste se produzca por causa ajena a la voluntad. No hay causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito para producir el resultado; y al consistir en una conducta

omisiva sólo hay un medio para que exista esta conducta que es la inactividad por lo que no habría lugar, tampoco a una tentativa inacabada.

Es cierto que hemos afirmado con anterioridad que el beneficio que se obtiene con perjuicio al fisco federal en los delitos de equiparación a la defraudación fiscal se produce un resultado material por ser en contra del patrimonio del estado que éste deja de ganar un ingreso a que tiene derecho, sin embargo, el resultado se produce instantáneamente ya que está sujeto a que existan las circunstancias de tiempo y forma para que se configure el tipo penal y que sin estas nos encontraríamos en la atipicidad.

c. ROBO O DESTRUCCIÓN DE MERCANCIAS EN RECINTO FISCAL. ART 115
CFP.

Se impondrá de tres meses a seis años de prisión al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado si el valor de lo robado no excede de \$8,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriora dichas mercancías.

En este artículo sancionan tres conductas, la de apoderamiento, destrucción y deterioro de mercancías. En cuanto al robo se tipifica como lo define el Código Penal en su artículo 367, que establece que comete el delito de robo el que se apodere de una cosa mueble ajena, sin derecho o consentimiento de la persona que puede disponer de ella con arreglo a la Ley.

En el tipo que prevé el Código Fiscal establece el tipo de robo con una circunstancia de lugar, es decir, que se tipifica el robo sancionado por el ordenamiento fiscal si la conducta que prevé el Código Penal se lleva a cabo en un recinto fiscal y que el cuerpo del delito sea mercancía que se encuentre en dicho lugar.

La destrucción o deterioro se sancionan como robo de igual forma que se establece en el artículo 368 fc. I del Código Penal, pero que dicha destrucción o deterioro se realice dentro del recinto fiscal.

El recinto fiscal es el lugar que son establecidos o habilitados por la Ley fiscal para vigilar, almacenar y control de mercancías objeto del pago de un impuesto o cumplimiento de requisitos fiscales, para su introducción o abandono del país.

El resultado del delito es el perjuicio al patrimonio del dueño de las mercancías y del fisco federal ya que son mercancías que están sujetas al pago de una contribución.

La tentativa se puede configurar si se realizan actos al exterior y que por alguna causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito no se produzca el resultado. Como puede ser que la persona se introduzca al recinto fiscal, siendo sorprendido por la autoridad, tratándose de llevar las mercancías del recinto; si es sorprendido al llevarse las mercancías fuera del recinto. Con dolo trata de destruir o deteriorar las mercancías dentro del recinto fiscal para hacer inservible a estas sin que se produzca el resultado por ser sorprendido por la autoridad.

d. ENCUBRIMIENTO ART. 96 C.F.F.

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

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

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

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

El encubrimiento es una figura autónoma en la legislación penal mexicana que se difiere de la participación por que ésta tiene un vínculo entre lo sujetos en la preparación y ejecución del delito; y no posterior al delito, es decir el encubridor tiene un vínculo con el sujeto activo del delito después de ejecutado el delito, por lo que no participa en él; el resultado del delito no se imputa a él.

La Ley sanciona a las personas que realicen alguna de las conductas antes descritas con el objeto de que la autoridad, tanto administrativa y judicial, se encuentren imposibilitadas para perseguir, sancionar al sujeto activo de algún delito fiscal que hemos analizado obteniendo como efecto, el resultado respectivo del delito. Se hace responsable a las personas con una pena corporal.

Una vez establecido el resultado de este delito hay posibilidad de configurar la tentativa en este ilícito dependiendo de la acción que puede llegar a formar a el encubrimiento. En la fracción I el tipo requiere que exista un ánimo por parte del sujeto activo de este delito, es decir una voluntad, dirigida a obtener un lucro, beneficio o provecho; no importando si desea el resultado, por lo que realiza las acciones de adquirir, recibir, trasladar u ocultar el objeto del delito, es decir el cuerpo del delito la cosa o derecho sobre la que recae la acción. La tentativa llega a configurarse si se ha exteriorizado algún acto que signifique la adquisición, recepción, traslado u ocultamiento, y que estas conductas pueden ser instantáneas o continuadas dependiendo el objeto del delito y que no se logre obtener un resultado es decir una lesión a un interes, ya que como hemos afirmado el resultado no siempre se traduce en un daño tangible. Por lo que si la autoridad esta obstaculizada para conocer o verificar el objeto del delito

que no se logre obtener un resultado es decir una lesión a un interés, ya que como hemos afirmado el resultado no siempre se traduce en un daño tangible. Por lo que si la autoridad esta obstaculizada para conocer o verificar el objeto del delito después de realizada una de las acciones de la fracción I el delito se consume, pero si no existe tal obstáculo o la autoridad identifica el objeto del delito o en caso de ocultamiento lo encuentra indudablemente se configura la tentativa. Ahora bien, estas conductas por lo general se llevan a cabo de forma inmediata por lo que el sujeto activo del delito realiza todos los medios idóneos para obtener el lucro y a la vez el resultado del delito, por lo que si no se obtiene ese resultado estaremos en presencia de un delito frustrado y no de tentativa estrictamente, pero para efectos de práctica jurídica se considera lo mismo, además de que ni el Código Penal ni el Fiscal prevén esta figura por lo que se considera como tentativa.

Otro requisito que exige el tipo es que el sujeto activo del delito conozca que, ese objeto del delito mediante el cual busca un lucro, provenga de un delito o que mediante un hecho realizado conozca otro que es el delito, es decir, que presuma que se ha llevado un delito. Tratándose de delitos fiscales es difícil que se conozca con certeza, inclusive se presuma que determinado bien o derecho proviene de un delito fiscal ya que se tendría que conocer varios elementos como la veracidad de ciertos documentos fiscales o el régimen de mercancías para saber si son lícitas o ilícitas o si provienen del lavado de dinero etc.

También se establece otra alternativa para sancionar el encubrimiento sin realizar las conductas principales de adquirir, recibir, trasladar u ocultar; pero que si se ayude a llevar a cabo estas conductas con la intención de obtener un lucro.

En la fracción segunda se sanciona a la persona que ayude al inculpado a eludirse de las investigaciones de la autoridad o sustraerse de la acción de ésta; dicha conducta puede realizarse de cualquier forma y produce el resultado de forma instantánea. El resultado es eludirse de la acción penal. Otras conductas que se sancionan son las de destrucción, alteración, ocultación o hacer desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegurar para el inculpado el objeto o provecho del delito; estas conductas prodrán configurarse en tentativa si no se logra la elusión del delito.

II DELITOS INOMINADOS

DELITOS RELACIONADOS CON EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

ART 110. CFF.

La fracción I de artículo 110 del CFF. establece una obligación de hacer o un deber jurídico a cargo del contribuyente o tercero de solicitar la inscripción al R.F.C.

La configuración del delito se lleva a cabo al existir una omisión del sujeto pasivo de la relación tributaria de solicitar su inscripción al R.F.C. por más de un año a partir de la fecha en que está obligado a ello.

La obligación de solicitar la inscripción se deriva del artículo 27 del CFF. y se establece a las personas que:

- a) Estan obligadas a presentar declaraciones periódicas.
- b) Obligados a expedir comprobantes por realizar actividades comerciales o al público en general.
- c) Perciban ingresos por un servicio personal subordinado de acuerdo al artículo 78 de la LISR.

Estos contribuyentes tienen un plazo consistente en un mes a partir de que se realizan cualquier de las tres causas anteriores.

El resultado del delito es la imposibilidad por parte de la autoridad fiscal de realizar actos de comprobación y verificación al contribuyente sobre el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales.

Esta conducta se sanciona, no por no registrarse, si no porque se deja en una situación desventajosa a la autoridad fiscal de cumplir con su función de recaudación, ya que no se tiene el conocimiento de las personas que se encuentran en las situaciones jurídicas previstas en ley y por lo tanto están obligados a contribuir. Al no registrarse el fisco no puede recaudar si no tiene un registro para conocer al contribuyente. Si no se sancionaría a esta conducta omisiva habría personas que no se solicitarían su inscripción no pagarían contribuciones y otras si lo harían, por lo que se violaría el principio de generalidad y obligatoriedad en materia tributaria.

Para configurarse el delito en grado de tentativa se requiere el elemento subjetivo de conocimiento y voluntad (dolo) y que se realicen los elementos objetivos idóneos o alguno de ellos, pero que el resultado del delito no se produzca que en este caso es el que el fisco no pueda comprobar y verificar el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales por no estar inscrito en el R.F.C., por alguna causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito.

¿Es posible que al no solicitar la inscripción al R.F.C. por más de un año, estando obligado a ello, exista alguna causa ajena al contribuyente que impida la consecución del resultado del delito?

Teóricamente sí, el resultado del delito, como ya afirmamos, es la imposibilidad de verificar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la autoridad hacendaria. Se impide la acción de verificación y comprobación, el bien jurídico es la certeza jurídica por parte del fisco para recaudar a quienes están obligados a contribuir.

El delito de omisión de solicitar la inscripción al R.F.C. en grado de tentativa puede configurarse teóricamente si existe la omisión, pero el fisco puede realizar la comprobación y verificación respecto del contribuyente, por tener conocimiento por otros medios como de terceros.

Para que el fisco pueda comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales requiere de un registro de contribuyentes, pero desde el momento en que el fisco tiene conocimiento por un tercero de que el contribuyente sujeto activo del delito se encuentra en cualquier de las tres causas anteriores establecidas en el artículo 27 del CFF, y se informa de sus datos generales como nombre o denominación, domicilio etc, puede verificar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales aunque no se encuentre en el registro. Por lo que no se

produce el resultado del delito, pero se realizó conducta idónea para consumar el delito y existió una causa ajena a la voluntad del contribuyente que hizo que no se produzca el resultado.

Si una persona obligada a solicitar su inscripción, no lo hace, transcurre un año, pero la autoridad tenía conocimiento de dicha persona antes o después de transcurrido un año, se configura el delito en grado de tentativa. No es delito consumado por que no se produjo el resultado y si no transcurre el año, la conducta es atípica, aunque se configura una infracción. La autoridad desde el momento de tener conocimiento puede realizar la verificación y comprobación que generalmente deriva en una omisión del pago de contribuciones y por lo tanto en una configuración de delitos fiscales como la defraudación fiscal equiparada; pero en relación al artículo 110 CFF se configura el delito en grado de tentativa.

Por ejemplo, aquel prestador que ha realizado servicios personales independientes a un prestatario y que recibe ingresos de dicho prestatario, pero que en un periodo de un año se encuentra en el supuesto que marca el artículo 78 de LISR fracción IV por aumentar sus ingresos a más del 50% y considerarse como servicios preponderantes a un prestatario. El prestador no se ha inscrito en R.F.C. y en ese año el prestatario solicita los datos al prestador para solicitar su inscripción ya que está obligado a hacerlo según el artículo 27 del CFF en su

segundo parrafo. El prestador se niega a dar sus datos, por lo que el prestatario hace del conocimiento de la autoridad de la negativa del prestador, por lo que la autoridad se entera por lo menos del nombre y domicilio y puede verificar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones del prestador. La autoridad ya puede verificar y comprobar que el prestador no se habia inscrito en el R.F.C. en los años anteriores por lo que se configura el delito, pero en lo que respecta al año en que incrementaron sus ingresos según el artículo 78 Fracción IV de la LISR se configura el delito en grado de tentativa si ha transcurrido un año a partir de que el prestatario debió solicitar su inscripción en el R.F.C. ya que se llevó a cabo la conducta omisiva, existió dolo al haber conocimiento y voluntad, transcurrió un año pero no se realizó el resultado ya que si hubo verificación y comprobación por parte de la autoridad fiscal.

Otro ejemplo, el fedatario público que como sujeto pasivo subsidiario tiene la obligación de dar aviso a la autoridad hacendaria de que no le ha sido comprobado la solicitud de inscripción por los otorgantes de escrituras públicas haciendo constar actas constitutivas, de fusión o liquidación, de personas morales, después de un mes de haber firmado dicha escritura. Tiene el fedatario obligación de avisar al fisco en un plazo de un mes después de haber autorizado la escritura; por lo que la autoridad hacendaria ya tiene conocimiento de dicha persona moral y verificar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y si transcurre un año a partir del mes que el fedatario dió aviso al fisco, se configura el delito en grado de tentativa.

Sin embargo, en la práctica y en estos casos no se llegaría a configurar la tentativa debido, en nuestra opinión, a una condición que se establece en el artículo 110 fracción primera y es que necesita transcurrir un año a partir de la fecha en que se debió solicitar la inscripción y ésta es un mes después de encontrarse en las tres causas que señala el artículo 27 de CFF, no se configura por que la misma autoridad fiscal no lo permite debido a que si se llega a enterar o tiene conocimiento por un tercero de que una persona no a solicitado su inscripción estando obligado a ello, difícilmente deja transcurrir un año para realizar la querrela o imponer una multa, si no que impondría lo segundo al contribuyente y este al ser requerido éste pagaría y solicitaría su inscripción. Otra razón es que la política fiscal que ultimamente se desarrollado es la de imponer multas por infracciones fiscales aún en la existencia de delitos como este ya que resulta más oneroso para la autoridad el cobrar la contribución, actualización, recargos etc. que imponer una pena corporal.

Una razón más, es que se podría pensar que el resultado del delito es la omisión de la solicitud de inscripción al R.F.C. por lo que sólo existirían dos posibilidades que es el delito consumado o la atipicidad y no habría lugar para la tentativa, pero la no inscripción es el objeto material del delito, sobre lo que recae la conducta que en este caso es una omisión. La no inscripción, como ya dijimos, es un medio para poder verificar y comprobar el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales.

Pero si la autoridad fiscal en específico la Procuraduría General Fiscal tiene duda sobre si se llevo a cabo el resultado del delito o no después de un año, tiene una salida que es la imponer simplemente una multa y que de acuerdo al artículo 79 del CFF, sólo es necesario que transcurra el mes en que se debió solicitar su inscripción.

FRACCION II DE ART 110.

La fracción segunda de este artículo establece dos deberes jurídicos que son dar al R.F.C. los informes a que se encuentra obligado y que sean estos verídicos o reales, con el fin de integrar dicho registro y que la autoridad fiscal pueda en los ejercicios o años siguientes realizar los actos de verificación y comprobación del cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales.

El resultado en esta fracción y en general en todo el artículo es la imposibilidad de que la autoridad hacendaria verifique y compruebe el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La configuración del delito en su primera parte consiste en una conducta activa-omisiva, activa al solicitar su inscripción al R.F.C. y omisiva al no proporcionar los informes a que está obligado a dar al Registro. Los informes de la inscripción en el registro se encuentran en las formas autorizadas por la SCHP específicamente en la Forma Oficial R-1 y que principalmente son: Nombre, denominación o razón social, Nacionalidad, domicilio, actividad preponderante, clave del registro federal de contribuyentes.

Si no se proporcionan los informes que exige la forma oficial, la autoridad no podrá cumplir con su función de verificación y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo que se produce el resultado del delito.

La configuración del delito en grado de tentativa opera de la misma forma que en la omisión de solicitar la inscripción al R.F.C., es decir, que mediante una omisión y una causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito no se produce el resultado. La causa ajena a la voluntad de sujeto activo del delito puede ser que mediante un tercero la autoridad hacendaria tenga conocimiento del contribuyente como en los ejemplos que planteamos en la fracción anterior.

Si falta alguno de los informes a que se está obligado a dar con dolo, pero el fisco se entera de dicha información se configura el delito en grado de tentativa teóricamente. En la práctica es difícil que logre configurarse por las siguientes razones.

En esta fracción del artículo 110 del CFF no establece un tiempo o un plazo determinado para dar los informes al registro de la autoridad; se puede desprender que el plazo para dar los informes es de un mes ya que según el artículo 15 del Reglamento del CFF se tiene un mes después de que se dan las situaciones que en el mismo artículo mencionan para solicitar su inscripción al R.F.C. y al realizar su inscripción se está obligado dar informes necesarios para que la autoridad verifique y compruebe el oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales. Por lo que la configuración del delito se lleva a cabo después del mes y haber omitido alguna o toda la información a que está obligado a dar.

La autoridad al no ser satisfecha por el que solicita la inscripción al R.F.C. difícilmente aceptara la inscripción y requerirá al contribuyente a subsanar la información para que entregue la información faltante. La información que integra al R.F.C. es la necesaria para llevar a cabo la verificación y comprobación y no puede dispensarse de ella, por lo que no se llegaría, la autoridad, a querrelarse por falta de algún dato como nombre o denominación, domicilio etc. ya que esta información se presenta en la formas oficiales por lo que si falta algún dato simplemente la autoridad no recibe dicha forma o requiere al contribuyente para que presente la información faltante.

La segunda parte de esta fracción se prevé una sanción a quien proporcione información falsa al registro de la autoridad, dicha conducta requiere de un engaño por parte del sujeto activo del delito hacia la autoridad, es decir, la persona proporciona toda la información al registro pero esta es falsa. El resultado de esta conducta es la de hacer creer a la autoridad una situación verdadera siendo falsa y que a partir de ese engaño la autoridad verifique y compruebe el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Aquí no hay imposibilidad de que el fisco realice la verificación si no que esta no va a ser real por lo que también se daña o se intenta poner en peligro la certeza jurídica de la autoridad para recaudar correctamente por lo que se sanciona esta conducta. La intención de la persona que proporciona información falsa no es otra que crear una situación

física o moral. Esta conducta deriva en que una persona estaría registrado dos o más veces por la autoridad hacendaria y por lo tanto proporcionaría dos o más veces la información a que está obligado a dar. Implicaría que la persona utilice doble contabilidad, domicilio fiscal, doble actividad, doble facturación y dos o más cuentas bancarias, con la única intención de engañar al fisco y por lo tanto de defraudar al fisco y obtener un beneficio indebido, por lo que nos encontramos en una conducta que daría lugar a varios delitos produciendo un concurso ideal ya que de una sola conducta se cometen varios delitos.

El resultado en este delito, en nuestra opinión, es la obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco mediante el uso de engaños, ya que al usar dos o más claves en el R.F.C. se crean las situaciones idóneas para defraudar al fisco por lo que se configura un delito de defraudación fiscal. A diferencia de las fracciones anteriores donde el resultado del delito es la imposibilidad de la verificación y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, por que la autoridad al otorgarle un segundo registro puede llevar a cabo su función de verificación y comprobación partiendo del registro que fue otorgado por la autoridad sin saberlo. Por lo que no se imposibilita la verificación y comprobación; pero se da otro resultado.

ventajosa respecto al pago de sus contribuciones obteniendo una situación menos gravable de lo que realmente se debe gravar, por ejemplo en el rubro de actividad principal o preponderante se puede señalar una actividad menos gravosa o se puede dar lugar a obtener un segundo registro al proporcionar un nombre o denominación diferente a la real.

Esta conducta da lugar a que el contribuyente omita el pago de contribuciones a que está obligado a pagar por lo que se configura otro delito con mayor sanción y que a la autoridad presentará querrela por los delitos que se deriven de proporcionara información con falsedad, por lo que es difícil que se configure en la práctica una tentativa en este delito.

El presentar informes con falsedad subsume una conducta delictiva en que hay una pluralidad de acciones y unidad de resultados, con lo que únicamente se podrá tipificar y encuadrar un solo delito, el que produzca el resultado típico de la conducta.

FRACCION III DEL ART. 110 CFF

Esta fracción es, quizá la única conducta en que el resultado del delito no es claro. Se sanciona a la persona que use más de una clave en el R.F.C. siendo ésta clave como única y se podría afirmar como personal del contribuyente ya sea persona

Tomando este resultado nos encontraríamos en un delito de defraudación fiscal en grado de tentativa pura, ya que se llevan a cabo todos los medios idóneos para defraudar al fisco, se uso enganós o se aprovecho del error de la autoridad para obtener otra clave en el registro, se obtuvo un beneficio indebido al poder usar la segunda, tercera etc. clave del registro; pero no se ha producido el resultado principal que es el perjuicio del fisco por una causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito y esta causa es que todavía no se está obligado a pagar contribuciones por que no se encuentra en las situaciones jurídicas previstas en la ley o todavía no son exigibles las obligaciones a pesar de su uso.

La conducta en este delito es el usar la clave, ya sea frente a la autoridad al declarar, enterar contribuciones, en ese momento se produce el resultado del delito que es el beneficio indebido con perjuicio del estado o frente a un particular al expedir o solicitar comprobantes. El perjuicio se produce inmediatamente ya que la obligación nace en el momento de que el contribuyente se encuentra en la situación prevista en la ley y al usar dos o más claves, por lo que no se puede llegar a configurar la tentativa; es similar a la figura de la defraudación fiscal ya que no puede llegar a existir una causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito por producirse el resultado de manera inmediata.

Se podría configurar la tentativa al usar dos o más claves al dar un aviso a que está obligado a dar a la autoridad ya que no se produce ningún perjuicio al estado pero se crea la situación idónea para cometer un delito que sería el de defraudación fiscal, sin embargo el dar un aviso no es el medio idóneo para producir el beneficio indebido con perjuicio al fisco, por lo que existiría atipicidad en esta fracción.

FRACCION IV DEL ARTICULO 110 CFF

El supuesto que se sanciona en la fracción IV de este artículo, según nuestra opinión es una analogía con la fracción II del mismo artículo ya que atribuirse actividades ajenas como propias ante el R.F.C. implica el engañar a la autoridad ya que se proporcionó información falsa al momento de solicitar su inscripción en el rubro de actividad preponderante. La intención del legislador se puede interpretar en el sentido de que no sólo en el momento de solicitar la inscripción al R.F.C. si no en cualquier acto como las declaraciones en donde se haga mención de la actividad del contribuyente.

La intención del contribuyente que se atribuye actividades ajenas o propias es la de disminuir su base gravable ya que la base se determina por las situaciones previstas en la ley que se crean a través de la actividad del sujeto pasivo de la relación tributaria.

El resultado del delito es la de impedir la verificación y comprobación por parte de la autoridad del cumplimiento de las obligaciones fiscales, ya que la recaudación se realiza en proporción de las actividades de las personas, por lo que si no se conoce la actividad real del sujeto no se cumple el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La tentativa se puede llegar a configurar por una causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito si la autoridad llega a tener conocimiento de la verdadera actividad del contribuyente por medio de un tercero. No se produce el resultado ya que la autoridad al conocer la verdadera actividad verifica y comprueba el cumplimiento de las obligaciones fiscales y de dicha comprobación daría lugar a que el contribuyente no ha cumplido correctamente con sus obligaciones fiscales y se puede derivar en querellas de otros delitos, principalmente la defraudación fiscal y la equiparada.

Es difícil que a través de un tercero la autoridad se cerciore realmente de una actividad falsa, es difícil probar la tentativa, por lo que si el fisco se entera de una actividad falsa se querella por los delitos consumados. En esta fracción se configura un concurso real de delitos ya que hay pluralidad de conductas al cometerse varios delitos que se realizan en distintos momentos con diferentes resultados y actos.

Hay que subrayar la interpretación literal de esta fracción que establece una atribución de varias actividades, en sentido plural, por lo que para que se configure el tipo necesita atribuirse dos o más actividades, por lo que hace difícil la configuración de la tentativa al existir un concurso real de delitos ya consumados, y a la autoridad no le interesaría una querrela por tentativa de este delito existiendo otros delitos consumados y que son sancionados con mayor severidad.

FRACCION V DEL ARTICULO 110 CFF.

Entre las obligaciones de los contribuyentes se encuentran las de dar aviso a la autoridad en determinadas situaciones que se establece en el reglamento del CFF en su artículo 14 y entre estos avisos se encuentra el del cambio del domicilio fiscal cuando el contribuyente lo establezca en un lugar distinto al manifestado cuando según la ley se deba considerar como un nuevo domicilio. Después de alguna de estas situaciones se tiene un plazo de un mes para dar el aviso del cambio de domicilio.

El domicilio fiscal se define en el artículo 10 del CFF y lo establece para las personas físicas que realicen actividades empresariales el lugar de su principal asiento de sus negocios. Para los que realicen un servicio personal independiente será el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus

actividades. En otro caso de persona física será el lugar donde tengan el asiento principal de sus negocios. Para las personas morales siendo residentes en el país, será el local donde se encuentre la administración principal del negocio. Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero será el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

La configuración del delito se realiza por medio de una conducta de desocupar y la omisión de presentar el aviso:

a) Después de recibir la notificación de orden de visita y antes de un año.

b) Después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.

El resultado del delito es la imposibilidad de verificar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. En este delito es imposible que se configure la tentativa ya que el resultado se produce de manera inmediata al realizarse los medios idóneos para llegar a ese resultado; como ya hemos afirmado la tentativa requiere la ejecución de todos los medios o algunos de ellos pero que no se produzca el resultado.

Se requiere que la desocupación del domicilio sea después de la notificación de una orden de visita o un crédito fiscal, por lo que si se realiza la conducta se produce el resultado y que a partir de ese momento la autoridad ya no podrá verificar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por lo que el delito está consumado. No hay manera que se presente una causa ajena a la voluntad del sujeto activo de delito y que no se produzca el resultado. En el caso de que la autoridad se entere por un tercero de la desocupación del domicilio fiscal de un contribuyente una vez notificada la orden de visita o un crédito sin dar aviso al fisco, se presume el dolo de impedir la verificación y comprobación en cuanto a la orden de visita y de no pagar el crédito notificado. Al darse la desocupación y aún conociendo el nuevo domicilio del contribuyente o un lugar donde localizarlo, la autoridad no puede verificar y comprobar al contribuyente en otro lugar, por lo que tendrá que hacerlo en el domicilio que tenía registrado.

La causa de la desocupación es indudablemente por dos situaciones y que el tipo del delito lo requiere. La primera por que ha sido notificado de una orden de visita, el objeto de la orden de visita es la de verificar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales principalmente sobre la contabilidad del contribuyente por lo que el sujeto desocupa su domicilio y no da aviso porque su intención es evitar la verificación y comprobación derivada de esa visita; la autoridad al haber notificado la visita tiene que hacerla aunque tenga conocimiento

por un tercero de que el contribuyente desocupó el lugar, para la autoridad se consuma el delito al realizar la visita por lo que se querrela por un delito consumado. Es muy difícil comprobar que la autoridad ya tenía conocimiento de que se había desocupado el lugar y por lo tanto no se produce el resultado de verificación ya que la autoridad ya sabe que el contribuyente no quiere que le practiquen la visita y se deduce que la persona no ha cumplido con sus obligaciones fiscales y sólo resta verificar y comprobar formalmente está situación. Por lo que la autoridad nunca se va querellar por una tentativa si tiene la posibilidad de que al realizar la visita se consuma el delito aunque teóricamente exista un delito en grado de tentativa.

La segunda causa de la desocupación es la de haber sido notificado de un crédito y éste crédito necesita tener las características de no ser garantizado lo que ocasionaría una suspensión al cobro; no ser pagado lo que extinguiría la obligación y que no sea anulado o dejado sin efectos a través de una resolución. Si después de la desocupación no hay ninguna de las tres características del crédito notificado y no se da el aviso, se presume que el contribuyente tiene la intención de no pagar el crédito por lo que se crea un posible segundo resultado de este delito que es el de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco. En esta conducta el resultado se produce inmediatamente como en la defraudación fiscal, ya que al no pagar el crédito a que está obligado se obtiene un perjuicio al estado que nace en el momento en que no se cumple la obligación que en

este caso es el pago de una contribución y que debe cumplirse en el plazo establecido en la ley.

b. PENA POR DELITOS RELACIONADOS CON LA PRESENTACION DE
DECLARACIONES O CON LA CONTABILIDAD. ART. 111 C.F.F.

En el presente artículo nos encontramos con conductas que tienen como naturaleza una infracción administrativa, ya que contravienen disposiciones obviamente administrativas, sin reunir, quizá con los requisitos que podría exigir la teoría pura del delito, en cuanto un bien jurídico protegido, una jerarquía de bienes, etc. pero son, indudablemente conductas que al llevarse a cabo pueden originar un delito fiscal; por lo que el legislador eleva estas conductas a nivel de delito, además del de la gravedad de dichas conductas. Se sancionan con pena corporal leve con el fin de evitar estas conductas que dan origen a otros delitos fiscales, por lo que se tendrá en la mayoría de los casos aplicar el concurso real o ideal de delitos.

FRACCION I. OMITA PRESENTAR LAS DECLARACIONES PARA LOS EFECTOS FISCALES A QUE ESTUVIERE OBLIGADO DURANTE DOS O MAS EJERCICIOS FISCALES.

Esta disposición establece una obligación por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria, consistente en una acción de presentar declaraciones para efectos fiscales; es decir para cumplir con una obligación de pago o formal que corresponde a un ejercicio fiscal el cual coincide con un año de calendario.

excepto en los casos de escisión, liquidación o fusión de sociedades o en el primer año de actividades el cual es un ejercicio irregular y no coincide con el año de calendario.

El pago es de una contribución que, al presentarse a través de declaración, se trata de impuestos derivados de la LISR, LIVA o LIA tanto para personas físicas como morales.

El tipo penal se configura al darse una omisión, es decir una inactividad por parte del contribuyente, consistente en no presentar las declaraciones; con la presentación se puede pagar una contribución o no ya que puede no existir base gravable u otro tipo de declaraciones como las informativas que son distintas a las de pago de acuerdo al artículo 20 último párrafo del CFF; sin embargo se está obligado a presentar la declaración.

De lo anterior se deriva una causa en la que, en opinión del autor, está conducta no cumple con la teoría del delito, ya que no hay un daño en el supuesto de que no se presente declaraciones correspondientes a un ejercicio fiscal del cual no se deriva ningún impuesto a pagar por que no hubo ganancias o existieron pérdidas; no hay un bien jurídico específico que proteja este artículo, pero existe la posibilidad que la autoridad hacendaria se querelle contra el contribuyente ya que se cumplen con los requisitos que exige el tipo penal.

Sin embargo, la voluntad del legislador y finalidad es la de sancionar esta conducta ya que es una conducta que da origen a otro delito fiscal. Esta conducta omisiva está sujeta a una circunstancia de tiempo que debe transcurrir para configurarse el tipo, y es que no se presenten declaraciones durante dos o mas ejercicios fiscales, es decir, durante dos o más años, a partir de que se tenía la obligación de presentar la declaración y en ese momento se configura el delito.

El resultado del delito es el incumplimiento de una obligación fiscal de presentación, no importando que la declaración sea correcta o incorrecta. Al realizarse todos los requisitos del delito se produce el resultado de forma inmediata, por lo que se clasifica el delito como unisubsistente no dando lugar a que se configure la tentativa por que no habría alguna causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito para no producir el resultado.

La obligación principal es la presentación de declaraciones, no es de pago, por lo que el resultado no puede ser la omisión de pago, si no el incumplimiento de una obligación, la omisión de pago es un efecto de la no presentación de la declaración.

No se admite la tentativa en este delito, porque la única manera que no se produzca el resultado es la presentación de las declaraciones ya que es el medio oficial para cumplir con esta obligación. El resultado no es material por que se trata de un delito de omisión y no de comisión por omisión.

FRACCION II. REGISTRAR SUS OPERACIONES CONTABLES, FISCALES O SOCIALES EN DOS O MAS LIBROS O EN DOS O MAS SISTEMAS DE CONTABILIDAD CON DIFERENTES CONTENIDOS.

El sujeto activo del delito es el contribuyente que conforme a la ley está obligado a llevar registros contables, o una contabilidad, es decir a registrar las cuentas que se lleven en un negocio. Los obligados estan mencionados por la LISR en los artículos 58 fc. I, 67 inciso f fc. II, 72 fc I, 88 fc II, 94 fc. II, 112 fc. II, 115 inciso b fc. II, 119 inciso I fc. III, en conclusión todas aquellas personas que obtengan ingresos de actividades empresariales o enajenaciones con fines de lucro o no.

El tipo penal consiste en la acción realizada por el obligado a llevar contabilidad de registrar o asentar operaciones. Estas operaciones son las actividades económicas de una persona física o moral y que deben ocupar un lugar determinaado en el instrumento correspondiente. El instrumento es el medio idóneo para:

a) Identificar cada operación, acto o actividad, con sus características y que se relacionen con documentos comprobatorios como facturas, notas recibos, títulos etc.

b) Identificar cada inversión relacionándola con los documentos comprobatorios como acciones o certificados de participación social.

c) Relacionar los saldos que den las cuentas finales con cada operación.

d) Formular los estados de posición financiera.

e) Relacionar estados anteriores con las cuentas de cada operación.

f) Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver.

Y en su caso;

g) Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales.

Al conocer fehacientemente los asientos anteriores, tanto el contribuyente como la autoridad hacendaria, tendran el conocimiento suficiente para cumplir con las obligaciones fiscales como presentación de declaraciones, impuestos recaudados o retenidos, deducciones a favor del contribuyente. Así como las obligaciones sociales para las personas morales como señalar el nombre de la persona a quien se le haya confiado la

administración única o gerencia general y exhibir los avisos que se hayan presentado estando obligado a hacerlo de acuerdo al artículo 14 del Código Fiscal de la Federación.

De la redacción del artículo se desprende que, pueden existir tres tipos de asientos o registros: los fiscales, contables y los sociales. Ya que para la legislación fiscal la contabilidad no sólo comprende, como dijimos antes, las cuentas de un negocio, si no como lo establece el último párrafo del artículo 28 Código Fiscal de la Federación, al referirse que quedan incluidos en la contabilidad, además de las antes mencionadas, las cuentas especiales según las disposiciones fiscales y los registros sociales cuando lo obliguen otras leyes, como los permisos de constitución y funcionamiento, inscripción al Registro Público de Comercio, etc. específicamente en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 16, 18, 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Por lo que el tipo penal se configura si existen dos o más asientos en los registros tanto fiscales, contables o sociales con diferente contenido; por lo que la Ley da la facultad al contribuyente de tener al menos unos registros fiscales y contables y que obviamente estos serán diferentes en cuanto al lugar correspondiente de las operaciones, pero no en lo que se refiere al número de las operaciones o su importe, de lo contrario se puede configurar el tipo penal.

En resumen, el tipo penal se configura si:

- El contribuyente lleva dos o más juegos de libros, registros, sistemas de contabilidad, entendiéndose a ésta en sentido amplio, aunque dichos registros puedan ser o no autorizados.

- En estos registros contengan asientos diferentes.

El resultado de la acción es que el contribuyente posea doble o más contabilidad; hasta este momento no hay un daño o un bien que se haya lesionado, aunque con una doble contabilidad la finalidad principal es obtener una utilidad fiscal menos gravosa y que en realidad es mayor por lo que el importe de las contribuciones es más onerosa para el fisco; sin embargo, no quiere decir que la autoridad hacendaria no pueda verificar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales ya que se remitirá a la contabilidad auténtica y en su caso se interpondrá querrela por los delitos consumados que causen un daño al fisco y un beneficio indebido del contribuyente. Se sanciona esta conducta porque al realizarse o estarse realizando se origina los medios idóneos para cometer otro ilícito o consumarse uno como el fraude fiscal, ya que el hecho de llevar dos contabilidades es una forma de engaño a la autoridad hacendaria ya que se hace creer al fisco una situación falsa en cuanto a la utilidad, ingresos o ventas como verdaderas.

En cuanto a la configuración de la tentativa en esta conducta se puede configurar teóricamente si se ejecutan en un principio la conducta idónea, pero no se produce el resultado de registrar las operaciones en dos o más registros con contenidos diferentes, como puede ser el que el contribuyente posea en su domicilio fiscal otros instrumentos, registros o libros etc. para llevar su contabilidad de los auténticos ya sea sin contenido o igual contenido autorizados o no por la autoridad, y que no son diferentes por que el contribuyente está sujeto a una auditoria o la autoridad realiza actos de comprobación y verificación en el domicilio fiscal; por lo que en esta situación se configura la tentativa del delito en la fracción II. ya que no se produjo el resultado por una causa ajena a la voluntad del contribuyente como fue la auditoria que le realiza el fisco o que es notificado de una visita,

Para lograr la configuración de la tentativa hay que aplicar correctamente y adecuar de igual forma el artículo 98 del CFF ya que para que exista tentativa se debe ejecutar un principio de la conducta que se tipifica como delito, en este caso es el de registrar por lo que se requiere ejecutar la actividad; si se registran operaciones en dos o más registros pero sin ser diferentes o son corregidos por que se va a realizar una auditoria fiscal se configura la tentativa ya que se ejecutó la conducta de registrar pero no se produjo el resultado de hacerlo con contenidos diferentes.

Sin embargo, al existir esta tentativa difícilmente la autoridad interpondrá querrela ya que la sanción será la tercera parte de la que sería un delito consumado y significaría a lo más un año de prisión sin ser un delito grave. A la autoridad le interesará delitos de mayor gravedad y en caso de que se realicen otros delitos aplicar el concurso. El fin principal de sancionar esta conducta es para prevenir o evitar que se realicen conductas que significan circunstancias o hechos que dan origen a otros delitos graves como la defraudación fiscal y la equiparada, es decir, situaciones que representan delitos en potencia y que dan como resultado que conductas que no causan un daño o no violan un bien jurídico se consideren como delitos.

Por lo que en la presente fracción del artículo en comento si es posible configurar el delito en grado de tentativa aunque no tenga un sustento fuerte de hecho pero si de derecho en relación a la aplicación estricta del artículo 98 del CFF con esta fracción.

FRACCIÓN III. OCULTE, ALTERE O DESTRUYA, TOTAL O PARCIALMENTE LOS SISTEMAS Y REGISTROS CONTABLES, ASI COMO LA DOCUMENTACION RELATIVA A LOS ASIENTOS RESPECTIVOS, QUE CONFORME A LAS LEYES FISCALES ESTE OBLIGADO A LLEVAR.

El sujeto pasivo en este ilícito son las personas que estan obligadas a llevar contabilidad conforme a las leyes fiscales y que hemos mencionado con anterioridad. Dichos sujetos son sancionados por una acción que se produce sobre los sistemas contables o sobre la contabilidad en sentido amplio que tienen como resultado que la autoridad hacendaria se encuentre en la imposibilidad de ejercer conforme a la ley sus facultades de comprobación y verificación y principalmente la de determinación de las contribuciones.

Esta imposibilidad existe ya que debido a la acción no se puede llegar a establecer dos de los elementos de la relación tributaria que son la materia imponible y la base gravable. La conducta tipificada se divide en tres; en ocultar, alterar o destruir, ya sea total o parcialmente los registros contables o la documentación que sostiene dichos asientos.

De las tres conductas que prevé el delito, sólo una acepta la configuración de la tentativa que es la primera la de ocultamiento por que es la única que puede aceptar una causa ajena a la voluntad de sujeto activo del delito y que no se produzca el resultado, y lo explicaremos más adelante.

Respecto de las dos restantes conductas son acciones que al realizarse producen de manera inmediata el resultado, es decir, la imposibilidad del fisco de determinar las contribuciones o verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente. Alterar es cambiar la esencia o naturaleza de una cosa o su forma. Aplicado a los registros contables la alteración existe al cambiar el lugar de un asiento contable de su lugar al que le corresponde, cambiarlo de cargo a abono y viceversa etc; tratándose de documentos existe alteración de estos al cambiar su contenido o su forma como transformar una factura en una simple cotización, cambiar los requisitos de un comprobante, recibos etc. puede ser parcial o totalmente.

En cuanto a la destrucción, es la forma de deshacer o arruinar una cosa y aplicado a los registros contables o documentos, existe al arruinar o hacer inservible la contabilidad para el fin a que fue creado, es decir a llevar o reflejar las cuentas de un negocio. Esta puede ser totalmente o parcialmente; en la primera no hay forma de determinar su contenido ya sea de los registros o documentos contables y en la segunda su efecto es la incomprensión de dichos asientos o contables con lo que se produce el resultado del delito. Al realizar la acción de destrucción o semidestrucción el fisco está imposibilitado específicamente para conocer la materia imponible o base gravable de la contribución y no cabe la posibilidad de una causa ajena a la voluntad del contribuyente que evite la realización del resultado. Por lo que en estas dos conductas estamos en presencia de delitos unisubsistentes que no admiten la configuración de la tentativa.

El efecto fiscal principal de estos dos ilícitos es que la autoridad hacendaria realice una determinación presuntiva o estimativa para establecer el importe de las contribuciones omitidas.

En cuanto al ocultamiento esta conducta significa la acción de esconder los registros o documentos que corresponden a la contabilidad con el fin de evitar la verificación o determinación de contribuciones por parte del fisco. A diferencia de la alteración o destrucción, el ocultamiento significa que los registros o documentos son legibles, servibles para su fin, no han cambiado y se pueden comprender; que de tener conocimiento de estos la autoridad puede realizar la determinación y verificación de las obligaciones fiscales, y que éste conocimiento significa la causa ajena a la voluntad del contribuyente que evitaría la obtención del resultado, es decir que el fisco al realizar su verificación o comprobación encuentre los registros o documentos y que pueda, valga la redundancia, verificar y comprobar las obligaciones fiscales. Por lo que se logra configurar la tentativa en este caso.

Puede existir discusión en el razonamiento anterior debido a que el ocultamiento representa una acción continuada y que por lo tanto se produce el resultado de manera continua por que al existir el ocultamiento y de realizarse en ese momento una visita al domicilio fiscal por parte de la autoridad existirá la imposibilidad de verificación; sin embargo ésta sólo es una

presunción ya que no se tiene conocimiento la forma o lugar de búsqueda por parte de la autoridad, por lo que el resultado no se realiza aún. De descubrirse el ocultamiento la autoridad fiscal puede realizar la determinación de la base gravable, verificación y comprobación de las obligaciones fiscales. A diferencia de la destrucción y alteración que la realizarse es imposible que la autoridad realice con veracidad la verificación y comprobación realice o no la visita domiciliaria; al realizarse la visita, se encuentra que los registros o documentos fueron alterados o destruidos parcial o totalmente y es imposible que pueda realizar una determinación de los registros o documentos alterado o destrozados, de ahí que se derive una determinación presuntiva o estimativa por parte del fisco; en la ocultación al descubrirse ésta se puede llevar a cabo la comprobación y verificación.

Por lo anterior sólo en el ocultamiento de los registros o documentos contables se configura la tentativa.

Por último el reglamento establece un procedimiento que tiene que cumplir el contribuyente, o mejor dicho está obligado a cumplir para el caso de que existan alteración, destrucción u ocultación parcial o totalmente de los registros o documentos contables por causa de fuerza mayor, desastre, accidente o cualquier causa ajena a la voluntad del contribuyente, es decir el demostrar que no existió dolo por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria, dicho procedimiento se prevé en el artículo 33 del reglamento del CFF.

Para la autoridad fiscal no existe dolo al alterar o destruir parcial o totalmente los registros o documentos fiscales si el contribuyente:

a) Si es parcial los registros o documentos deben conservarse y procurar reponer los asientos del último ejercicio pudiendo realizarlos por concentración, hasta que se extingan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

b) Si es total el contribuyente deberá asentar en los nuevos libros o en los registros de contabilidad de que se trate, los asientos relativos al ejercicio en el que sucedió la alteración o destrucción total, pudiéndose realizar por concentración.

En los hechos anteriores se debe conservar el documento público en el que consten los hechos ocurridos y exhibirlo a la autoridad hasta que se extingan las facultades de verificación y comprobación de las obligaciones fiscales.

En conclusión, se puede demostrar la no existencia del dolo en estas conductas cumpliendo con los requisitos anteriores.

FRACCION IV.- DETERMINAR PERDIDAS CON FALSEDAD.

En esta conducta para tipificar el delito se requiere de un engaño ya que se hace creer a la autoridad una situación como real siendo ésta falsa. El engaño es la inducción que hace el contribuyente hacia el fisco para hacerle creer o que tenga una ilusión de una cantidad o un importe que contablemente se denomina pérdida, por lo que no habrá contribución que pagar o se disminuye la base gravable para pagar una contribución menor a la que realmente se debe de pagar.

La determinación de las pérdidas se realiza en un documento público denominado declaración, por lo que el único fin de omitir el pago total o parcial de una contribución no es otro que causar un perjuicio al fisco obteniendo un beneficio indebido.

En esta conducta es requisito que entre el engaño y el resultado exista un nexo causal, es decir que de no realizarse el engaño no se produce el resultado. Al realizarse la conducta prevista se produce de manera inmediata el resultado ya que no se cumplió con la obligación de pago en el tiempo establecido al realizarse el hecho generador, por lo que estamos en presencia de un delito unisubsistente el cual no admite la configuración de la tentativa, ya que no existe causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito que una vez realizada la conducta consistente en engaño no se realice el resultado al no haber en el tiempo dicha causa.

Cabe hacer mención que esta conducta significa una de las varias conductas que se establecen en el artículo 108 del CFF que prevé la defraudación fiscal; el determinar pérdidas con falsedad es una especie del género engaño, es una forma de engañar al fisco por que como ya dijimos, se hace creer al fisco una situación, como la pérdida, como verdadera siendo ésta falsa.

Por lo que la presente fracción puede dar la posibilidad que a una persona se sanciona o se persiga por la comisión de dos delitos, la de los artículos 108 y 111 fc. IV., habiendo realizado sólo una conducta, y significaría que se impondrá dos sanciones por un sólo delito y que no se aplicaría el concurso, ya que no hay dos o más conductas que producen un mismo resultado, si no es una sola que produce un sólo resultado; por lo que en los dos artículos se trata del mismo delito son análogos los artículos.

De existir un juicio por la comisión de estos dos delitos que la ley fiscal los prevé como si fueran diferentes por le hecho de establecerlos en dos preceptos diferentes, sería como juzgar dos veces a una persona por el mismo delito; dicho juicio contraviene el precepto constitucional número 23 que establece que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, sólo que en este caso el juicio se llevaría en forma simultánea bajo la forma de concurso ideal, que significa que bajo una misma conducta se cometen varios delitos, que en este caso sería la defraudación fiscal y la determinación de pérdidas con falsedad.

Como ya afirmamos es erróneo el aplicar el concurso ideal de delitos como lo pretende el legislador ya que el concurso ideal requiere que una sola conducta se cometan varios delitos, al referirse a delitos quiere decir a varios tipos penales diferentes. El tipo es la descripción de la conducta que se acomoda al precepto previamente establecido, tanto el engaño como la determinación de pérdidas con falsedad son la misma conducta, la primera es género y la segunda es la especie, la segunda especifica a la primera, son la misma conducta, la determinación de pérdidas con falsedad es la descripción del engaño. Por lo que no se debe aplicar el concurso ideal.

FRACCION V. OMITA PRESENTAR POR MAS DE TRES MESES LA DECLARACION INFORMATIVA DE INVERSIONES REALIZADAS EN BAJA IMPOSICION FISCAL QUE SE REPIERE EL ARTICULO 64-A DE LA LISR.

Se sanciona la conducta de omitir presentar por más de tres meses la información que se refiere la LISR; ésta conducta es de omisión simple, por lo no acepta la tentativa al no existir ninguna causa ajena a la voluntad del sujeto para evitar el resultado consistente en obstaculizar las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal. Se prevé una circunstancia de tiempo para configurar el delito consistente en más de tres meses.

c. DELITOS DE DEPOSITARIOS O INTERVENTORES. ART. 112 C.F.F.

Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de \$20,000.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará al depositario que los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente.

El sujeto activo del delito son los depositarios e interventores. La primer cuestión que se tiene que analizar, es qué entiende la ley fiscal por depositario e interventor.

El depositario es la persona que es nombrado por una autoridad fiscal en su calidad de acreedor, para custodiar los bienes muebles embargados, derivado de la facultad económica coactiva. El administrador es el depositario que custodia fincas urbanas y sus rentas embargadas. El interventor es el depositario de una finca rústica o negociación mercantil o industrial con cargo a la caja que han sido embargados. (deposito art. 2516 del Código Civil.)

El artículo 153 y el 164 del Código Fiscal de la Federación, preve la figura del depositario y le otorga el carácter de interventor o administrador ya que es designado por la autoridad fiscal de manera expresa para encargarse de una negociación al ser embargada.

Las obligaciones del depositario en relación a su nombramiento son aquellas que establecen las disposiciones legales específicamente los artículos 2545, 2522, 2523 y demás relativos al Código Civil. Las obligaciones del administrador y del interventor estan previstas en los artículos 165, 166 y 167 del Código Fiscal de la Federación.

El tipo penal se configura cuando se disponga para sí o para otra persona los bienes muebles destinados a su custodia, de los productos, rentas o garantías constituidas sobre un crédito fiscal para los depositarios, administradores o interventores. Los elementos de la conducta son los que se requieren para el delito de abuso de confianza que se prevé en el artículo 382 y 383 fracción II del Código Penal.

Los actos de disposición son de cuatro clases:

- a) De consumición física, cuando se destruye el bien sujeto a custodia, administración o intervención.
- b) De alteración física parcial, cuando se cambia su función.

c) De consumición jurídica: al cambiar la situación jurídica sin que sufra la cosa, como la enajenación.

d) De alteración jurídica parcial: al conservar su propiedad, pero se grava la cosa misma con un derecho a favor del tercero.

Estos tipos de disposiciones se pueden realizar para sí, es decir para el beneficio del depositario, interventor o administrador o para otra persona.

El resultado de la conducta es que se cause un perjuicio al fisco federal, es decir que el fisco no perciba una ganancia a que tenía derecho. Este derecho surge de forma simultánea a la obligación del:

1.- Depositario de entregar los bienes muebles embargados al adquirente de estos, siendo éste un tercero, por medio del remate, de acuerdo al artículo 187 del CFF o a la autoridad fiscal de acuerdo al precepto 190 del mismo ordenamiento.

2.- Administrador e interventor de entregar el importe que representa el 10% de las ventas o ingresos diarios de la negociación intervenida, para realizar la recaudación de las contribuciones de acuerdo al artículo 167 fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

Si el depositario, administrador o interventor no cumple con la obligación anterior y realiza las conductas de disposición esta cometiendo el delito de abuso de confianza obteniendo un beneficio indebido con perjuicio al fisco federal. Debe existir un nexo causal entre los actos de disposición y el resultado.

Respecto a la primera obligación que citamos anteriormente, sólo es delito respecto a la que se establece en el artículo 190 del CPF cuando los bienes se los adjudica el fisco y no cuando los bienes son adjudicados a un tercero que pagó por los bienes por lo que el fisco ya realizó la recaudación por lo que no habrá perjuicio al fisco, aunque si encuadraría en el artículo 383 fc. II. en materia penal a nivel local. El perjuicio a fisco federal se fundamenta en que los bienes objeto del depósito, son bienes que han sido embargados para garantizar el pago de las contribuciones que se deben; de no realizarse el pago dichos bienes se rematarán en subasta pública al mejor postor, previa valuación; del producto de la venta se cubrirán los adeudos de los créditos fiscales y el remanente se devolverá al contribuyente.

La tentativa puede configurarse si no se obtiene el resultado del delito que es el beneficio indebido con perjuicio al fisco federal debido a una causa ajena a la voluntad del custodio de los bienes encargados.

Para configurarse requiere del elemento subjetivo, dolo, conocimiento y voluntad; del elemento objetivo, realizar la acción, la de disponer para si o para otro, de cualquier de los cuatro actos de disposición que hemos mencionado, pero que no se produzca el resultado, por una causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito, que en este caso puede ser una causa que el contribuyente depositante de los bienes cubra los créditos fiscales adeudados durante el tiempo de depósito o intervención. El perjuicio del fisco no se consigue, aunque si se logra el beneficio indebido, porque el pago que realizó el contribuyente es una causa ajena a la voluntad del sujeto, ya que el fisco no dejó de obtener una ganancia a que tenía derecho; el sujeto activo del delito realizó la conducta idónea para obtener el resultado que su voluntad busca el beneficio indebido y perjudicar al fisco, pero no se obtiene lo segundo porque esos bienes ya no son garantía frente a la autoridad fiscal, pero de no existir el pago que realizó el contribuyente dichos bienes tendrían que rematarse para hacer la recaudación y al disponerse indebidamente de éstos no habría postor para adjudicarse los bienes o el fisco tampoco podría, en un momento determinado cobrarse adjudicándose los bienes o rentas, por lo que se causaría un perjuicio al fisco.

Pueden existir otras causas ajenas a la voluntad del sujeto activo del delito distinta a la antes mencionada que es la más probable que ocurra; pero también depende del tipo de acto de

disposicion que se realice, por ejemplo, en consumicion fisica o destruccion de la cosa la causa puede ser que un tercero impida la consecucion de la destruccion, o que le enajene a un tercero y que no se realice la entrega del bien por ser impedido por la autoridad fiscal; el resultado no se produce pero se llevaron a cabo los medios idoneos del tipo penal y su resultado, por lo que se comete delito de abuso de confianza en grado de tentativa.

Habiamos afirmado que como causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito es que durante el tiempo de la custodia de los bienes embargados, el contribuyente realice el pago de los adeudos o que un tercero en su calidad de postor se adjudique los bienes; al darse esta causa nace un derecho real sobre los bienes y su titular es el mismo contribuyente o el tercero, el fisco ya realizo la recaudacion; por lo que el depositario tiene la obligacion de entregar los bienes al que se los adjudico por lo que si dispone de los bienes causa un perjuicio al contribuyente o tercero, pero ya no al fisco, como lo establece el articulo en comento, por lo que se encuadra en el tipo del articulo 303 fc. II delCodigo Penal. De lo anterior la autoridad fiscal podra no interponer querrela ante el Ministerio Publico porque no considera que exista un perjuicio.

En este caso se cometen dos delitos el abuso de confianza que se tipifica en elCodigo Penal y el abuso de confianza llamemoslo fiscal, en grado de tentativa que se

tipifica en el Código Fiscal y estaríamos en presencia de un concurso ideal, ya que de una misma conducta, la de disposición, se cometen dos delitos uno en materia penal común, en nivel local y otro en materia penal fiscal a nivel federal. Aunque en la práctica no se querelle el fisco por la tentativa del delito porque, como ya afirmamos no hay perjuicio al fisco. Por lo que en la teoría sí se configura la tentativa y quizá en la práctica la autoridad fiscal no se interese que se configure la tentativa.

El que si se interese en la práctica que se configure la tentativa será el sujeto activo del delito en el caso de que se interponga querrela por parte de la autoridad fiscal por un delito consumado; por ejemplo en el caso en el que la autoridad fiscal se adjudique los bienes embargados para realizar la recaudación y el depositario disponga de estos indebidamente; el acto de disposición consista en una enajenación de los bienes, por lo que a juicio de la autoridad se obtiene un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. La cuestión es que si realmente se causa un perjuicio al fisco debido a la enajenación. Ya que se trata indudablemente de una venta nula, ya que el vendedor, que en este caso es el depositario, no es dueño del bien, por lo que la venta es inexistente por ser su objeto ilícito contraviniendo la disposición de Derecho Civil que consiste en que nadie puede vender lo que no es de su propiedad y tiene conocimiento el vendedor; por lo que la autoridad fiscal no ha perdido su propiedad, si no su posesión, no ha salido de su

su patrimonio, por lo que no hay perjuicio al fisco, no ha dejado de ganar, solo debe hacer reindivisar el bien dispuesto. El hecho de que la venta sea ilícita puede ser una causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito y es totalmente exterior a su voluntad.

El último párrafo del artículo establece dos conductas además a los actos de disposición, por parte de los depositarios, administradores e interventores, la de ocultamiento o que no los ponga a disposición de la autoridad.

La conducta de ocultar es una acción continua, dicha conducta tiene como resultado que el fisco no pueda realizar la recaudación y por lo tanto se causa un perjuicio al fisco federal, al realizarse la conducta se produce el resultado de manera inmediata, aunque después se encuentren los bienes ocultos y se realice la recaudación, ya se consumó el delito ya que se realizó la conducta, la de ocultamiento. El resultado en esta conducta es que el fisco no pueda realizar o se encuentre obstaculizado para llevar a cabo la recaudación, hasta ese momento no hay un perjuicio al fisco ya que el perjuicio implica una ganancia que se dejó de obtener, y que tenga como efecto la pérdida de algo, en este caso la recaudación, ésta no se ha dejado de ganar aún, está en posibilidad de dejarse de ganar solamente.

Como afirmamos que el resultado de esta conducta es la imposibilidad del estado de realizar su recaudación, este efecto se produce de manera inmediata y no cabe la posibilidad que exista una causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito que haga que no se produzca el resultado. Para realizar la recaudación se requiere del bien o bienes por lo que si se encuentra oculto u ocultos no se puede llevar a cabo la recaudación.

Igual razonamiento se aplica en la segunda conducta, la que consiste en que no se dispongan los bienes a disposición de la autoridad. Se debe interpretar que los depositarios e interventores deben poner en disposición de la autoridad cuando estan obligados a ello, es en el caso en que el fisco se adjudique los bienes embargados o cuando el interventor o administrador debe de retener el porcentaje establecido en la ley en un tiempo determinado cuando se intervienen negocios y sus cajas, y no se entregan al fisco. El resultado es que la autoridad fiscal no pueda realizar la recaudación pero no ha sufrido un perjuicio hasta el momento; la autoridad obligará al depositario o interventor a entregar los bienes embargados y no sufre un perjuicio.

En ambas conductas el resultado se produce de forma inmediata no cabe la posibilidad de configurarse la tentativa.

d. DELITO DE ALTERACION DE APARATOS, SELLOS Y MARCAS OFICIALES
PARA FINES FISCALES. ART. 113 C.F.F.

El artículo establece lo siguiente:

Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión al que dolosamente altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

Igual sanción se aplicará al que dolosamente altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes sin haberlos adquirido legalmente, o los enajene sin autorización para ello.

El tipo penal que se requiere para cometer el delito del primer párrafo consiste en que dolosamente:

a) Altere; cambiar de naturaleza a una cosa haciéndola distinta a lo que realmente es.

b) Destruya; hacer inservible una cosa o que no pueda cumplir con el fin que se propuso.

El cuerpo del delito es:

- a) aparatos de control.
- b) sellos.
- c) marcas.

Todos estos oficiales. Estos elementos tiene las siguientes características:

- Deben ser visibles.
- Adheridos.
- Son de verificación.

El fin de estos elementos es que la autoridad fiscal se asegure de la legitimidad y control en cuanto cantidad y calidad, sobre documentos, archivos, productos, mercancías, etc. para que el contribuyente cumpla con las obligaciones fiscales y la autoridad se cerciore de ello.

El resultado del delito es que la imposibilidad por parte de la autoridad hecendaria de la comprobación y verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y de la legitimidad de las cosas objeto a dicha verificación y comprobación.

El sujeto activo del delito es cualquier persona física que sea contribuyente o no.

En cuanto a la configuración de la tentativa, ésta es imposible ya que las dos conductas que requiere el tipo penal al realizarse producen inmediatamente el resultado del delito sin la posibilidad que exista alguna causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito que impida la consumación del resultado, estamos en presencia de un delito clasificado como unisubsistente, en donde el nexo causal entre acción y resultado es muy estrecho haciendo imposible la configuración de la tentativa.

En el segundo párrafo del delito en comento se prevén las mismas conductas la de alteración o destrucción y además la de posesión y enajenación. Las primeras conductas deben de recaer o realizarse sobre las máquinas registradoras de operación de caja.

Las máquinas registradoras de operación de caja son aquellas que se utilizan para registrar el valor de los actos o actividades de las personas que conforme a la Ley están obligadas a obtener de la autoridad fiscal directamente o de los distribuidores autorizados. Las personas obligadas a ello son aquellas que tengan un local fijo y que realicen operaciones al público en general de acuerdo al artículo 29 del CFF.

El tipo penal se configura al alterar o destruir las máquinas registradoras, es decir que se cambie su función para lo que fueron creadas o sean inservibles y no cumplan con su función.

Será inservible o alterada una máquina registradora si no cumple con las características de los artículos 29 A y 29 B del reglamento del CFF. Inclusive para que la autoridad compruebe que no existió dolo si sucede la alteración o destrucción, también para pérdida; se establece un procedimiento para la reparación de dichas máquinas que el contribuyente debe de presentar solicitud para reparación, o sustitución de éstas de acuerdo al artículo 29 I, J, K, y que sólo personal autorizado por la autoridad hacendaria podrá reparar las máquinas removiendo los sellos fiscales que se adhieren a las máquinas con la leyenda " máquina registradora de comprobación fiscal fabricada conforme al modelo aprobado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

Las conductas restantes en este delito son las de posesión o enajenación de marbetes sin cumplir los requisitos legales. El marbete es el instrumento de control que usa la autoridad para cerciorarse y verificar del pago del impuesto por la importación de bebidas alcohólicas con graduación entre 13.5 y 20 grados de licor, así como el alcohol, el aguardiente y sus concentrados. Este instrumento debe de adherirse por el importador a los envases que contengan éstas bebidas y no deben desprenderse.

Por lo que si alguien posee un marbete sin cumplir el requisito legal que es el de pagar la contribución correspondiente por la importación de una bebida, el fin que se persigue es el de adherir el marbete al envase para poder comerciar, buscando un beneficio indebido con perjuicio al fisco federal. Por lo que se realiza una conducta omisiva, consistente en la de no pagar el impuesto correspondiente. Si los marbetes se obtuvieron a través de un engaño o aprovechamiento de un error de la autoridad se tipificará en el delito de defraudación fiscal ya que hay una omisión al pago de la contribución, pero si no existió estas dos conductas nos encontramos en el tipo del artículo que comentamos.

El resultado en este tipo penal es material, ya que el beneficio que obtiene es el estar facultado para vender las bebidas a los distribuidores o al público directamente para su consumo y hacer que su estancia en el país de las mercancías sea "lícita" cuando no lo es siendo el origen de las bebidas ilegal. Estamos en presencia de un delito de omisión por comisión ya que existe un resultado material por lo que admite la tentativa.

La tentativa se configura si el importador de las bebidas no ha conseguido los envases con las bebidas alcohólicas pero si obtiene los marbetes para adherirlos posteriormente a las bebidas. El único propósito para conseguir los marbetes es para adherirlos a los envases, por lo que se requiere de los envases

con las bebidas alcohólicas, ya que el requisito legal para adquirir los marbetes como lo exige el tipo penal en este artículo es el hecho de importar las bebidas pagando el impuesto; con las bebidas se comete el perjuicio al fisco y se obtiene el beneficio, por lo que si no se poseen también las bebidas no se puede llegar al resultado pero se realizaron los demás medios idóneos para obtener el resultado. Existe una causa ajena a la voluntad del sujeto activo del delito que evitó el resultado se produjera por lo que se configura el delito de poseer marbetes sin adquirirlos legalmente. La principal conducta es la de posesión que es continua, pero está sujeta a una condición, la de la forma de adquisición de los marbetes legalmente; la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios establece la única forma de adquirir legalmente los marbetes es pagando el impuesto de importación de bebidas alcohólicas, alguna otra conducta que no sea el pago del impuesto es ilegal por lo que se cumple con el tipo penal de adquisición ilícita.

También se puede configurar la tentativa en el caso de que un importador o persona adquiera ilícitamente los marbetes pero los adhiera a bebidas que no requieran llevar dichos marbetes como son las no alcohólicas o siendo alcohólicas se encuentren fuera de los parámetros de grado de licor que exige la ley; en este caso no puede existir un perjuicio al fisco ni beneficio indebido ya que no se está obligado a pagar el impuesto ya que no requiere del marbete.

Igual razonamiento se aplica a la enajenación de los marbetes sin estar autorizado para ello, la autorización de la enajenación está sujeta a que se destinen a envases que requieran de los marbetes, es decir, que requieran que se pague un impuesto. Por lo que la tentativa se configura de la misma forma que la posesión, sólo que la conducta es la enajenación y la adquisición de los marbetes sea lícita o no.

e. DELITO COMETIDO POR SERVIDOR PUBLICO AL REALIZAR VISITAS, EMBARGOS O REVISION DE MERCANCIAS SIN MANDAMINETO ESCRITO DE AUTORIDAD. ART. 114. C.F.F.

Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías transporte en lugar distinto a los recintos fiscales.

El sujeto activo del delito en este artículo son exclusivamente los servidores públicos, quienes son definidos por el Código Penal Federal como toda persona que desempeña un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la administración pública federal centralizada o la del D.F., organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria, organizaciones y sociedades asimiliadas a éstas, o que manejen recursos económicos federales. Se sancionan a los servidores públicos que ordenen o practiquen la conducta prevista en el tipo.

Una de las obligaciones de los servidores públicos que se relaciona con el tipo penal, es la de protestar su cargo una vez nombrados al mismo, haciendo guardar la Constitución de acuerdo al artículo 128 de nuestra Carta Magna. Por lo que debe de cumplir con el principio de legalidad en cuanto su actuación como autoridad frente a los particulares. El bien jurídico que protege este artículo es el principio de legalidad y el de seguridad jurídica consagrados en el artículo 16 constitucional.

El tipo penal se configura al ordenarse o practicarse una visita domiciliaria o embargo sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. El resultado es el estado de indefensión y la inseguridad jurídica que se deja al particular ya que la autoridad no puede hacer algo que no esté facultado para ello establecido en la ley.

La autoridad al ordenar o practicar una visita o embargo a un particular está molestando a éste en su domicilio, posesiones o persona; al hacerlo debe de cumplir con el requisito legal que establece el artículo 16 constitucional que son: por escrito, de autoridad competente así como fundado y motivado.

Se sanciona penalmente la inseguridad jurídica si de los requisitos anteriores falta el que no sea por escrito la orden o practica de la visita o embargo, ya que implica un acto por parte del servidor público por cuenta propia dejando al particular en un estado de indefensión sin tener la posibilidad

de defenderse administrativamente, dando pie al desvío de poder ya que existe un interés particular el del servidor público y no el bien común que se busca al emitirse un acto administrativo.

Si es escrito pero carece de los dos requisitos faltantes, el que sea emitido por autoridad competente y fundado y motivado, no se configura el delito aunque se produzca la inseguridad jurídica, el particular tiene los medios legales para impugnar el acto administrativo; la razón es porque la Ley le da otorga la presunción de legalidad de un acto administrativo de acuerdo al artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, pero refiriéndose sólo a la competencia, fundamentación y motivación del acto que siempre debe ser por escrito. Los artículos 38, 42 fc III, 43 al 47 del Código Fiscal de la Federación son reglamentarios del artículo 16 constitucional por lo que en materia fiscal los servidores públicos al ordenar o practicar la visita domiciliaria o embargos deben de cumplir con estas disposiciones que establecen siempre que el acto debe ser siempre por escrito.

Otro tipo penal que se establece en este artículo y que lo cometen los servidores públicos que realicen actos de revisión a mercancías en transporte en un lugar distinto al recinto fiscal. El bien jurídico es el mismo, el principio de legalidad y la seguridad jurídica que debe cumplir la autoridad fiscal al realizar la revisión. La revisión de las mercancías en transporte consiste en que éstas hayan cumplido con las obligaciones

fiscales y que debe de realizarse en los recintos fiscales que son los lugares habilitados por la autoridad hacendaria para almacenar y controlar mercancías que sujetas al pago de impuestos en tránsito interno y son regulados por la Ley Aduanera para la entrada, salida, conducción y control de mercancías en el territorio nacional.

La revisión debe cumplir con el artículo 44 del CPF como reglamentario del artículo 16 constitucional señalando el lugar o lugares en la orden de visita, en el caso de mercancías que se van a internar o salir del país ese lugar sólo puede ser el recinto fiscal de lo contrario se configura el delito. Este tipo penal tiene una circunstancia de lugar que es que la revisión se lleve a cabo en un lugar distinto al recinto fiscal.

En estas conductas de ordenar, practicar o realizar y la de revisar sin mandamiento escrito y fuera del recinto fiscal respectivamente al llevarse a cabo inmediatamente producen el resultado de indefensión e inseguridad jurídica al particular por lo que son delitos unisubsistentes que no prevén la configuración de la tentativa ya que no hay causa alguna ajena a la voluntad del sujeto activo del delito, que realizando la conducta no se produzca el resultado.

AMENAZAS POR SERVIDORES PÚBLICOS. ART. 114 C.F.F.

Se sancionará con prisión de uno a cinco años al servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

La conducta que se sanciona, es la de cualquier amenaza que realicen los servidores públicos, es decir, que durante el ejercicio de las diversas facultades por parte de las autoridades fiscales, algún servidor público amenace a través de su dicho u otro medio la de formular querrela o denuncia, por la comisión de un delito fiscal, con el objeto de causar temor fundado al contribuyente o responsable solidario sobre la sanción a que se puede hacer acreedor.

El delito de amenazas se manifiesta formalmente; es decir que basta que se realice la conducta principal (amenazar) para que se consume el delito y se obtenga el resultado, que se produce en la mente del sujeto pasivo del delito que en el precepto en comento es el contribuyente o sus representantes o

dependientes, consistente en un temor. Para realizar la conducta se requiere la manifestación al exterior, a través de algún medio como es el dicho del servidor público y que por llevarse a cabo se produce el resultado de forma inmediata, haciendo imposible la configuración de la tentativa, en virtud de que el nexo causal entre la conducta principal y la producción del resultado es estrecha no dando lugar a la presentación de alguna causa ajena al sujeto activo del delito, para evitar la producción del resultado.

Cabe señalar, que en la práctica es muy difícil de probar las amenazas, máxime si se trata de los servidores públicos al momento de ejercer sus facultades de comprobación o verificación, ya que es evidente que la forma de probar la conducta principal del tipo penal, es a través de los medios idóneos como la de testigos, que requieren ser idóneos, es decir que en el momento de la comisión del delito o la conducta, requieren encontrarse presente al llevarse a cabo la amenaza, sin tener interés con las partes, aunque lo anterior no significa que sea imposible probarse el ministerio público ante un Juez Federal, con el objeto de librarse un auto de formal prisión o un auto de sujeción a proceso.

CONCLUSIONES

En el capítulo de delitos fiscales que prevé el Código Fiscal de la Federación, se establecen las conductas que tienen como resultado un perjuicio al fisco federal, ya sea de forma directa o indirecta y por tanto son sancionadas. Dichas conductas tienen relación con todas y cada una de las obligaciones que tiene el contribuyente, en el cumplimiento de las diversas disposiciones fiscales; es decir, que de su incumplimiento se puede derivar en una configuración de un delito fiscal y por tanto en una pena privativa de la libertad del individuo, aun y cuando el resultado inmediato del propio delito no sea el causar un perjuicio al fisco federal, adquiriendo una mayor importancia la obligación prevista en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para todos los individuos ya sean nacionales o extranjeros, de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De la situación anteriormente señalada, se desprende que es de suma importancia el pleno conocimiento que debe tener el contribuyente de todas las obligaciones fiscales que deba cumplir, de acuerdo a la realización de los supuestos establecidos en Ley y de los que se derivan obligaciones de dar, hacer o no hacer para con la autoridad fiscal, que puede ser desde la presentación de un aviso, hasta el entero de cualquier contribución; teniendo como consecuencia de su inobservancia la afectación en dos de los más importantes derechos como persona y como individuo del contribuyente; el patrimonio y el de la libertad, ya que la autoridad fiscal puede imponer una multa o iniciar un procedimiento penal, dependiendo de la gravedad del incumplimiento de la obligación. Por lo que es necesario crear normas que sean claras y precisas para el contribuyente, para evitar violar la garantía constitucional de seguridad jurídica y que podemos traducirla en certeza jurídica, tanto en las normas que prevean obligaciones fiscales como en las que establezcan delitos fiscales, para que en el caso de imponer alguna pena de prisión, lo sea a causa de que efectivamente se haya consumado algún delito. Tal es el caso de la tentativa, que como se ha pretendido demostrar, es un delito autónomo y especial, determinando una sanción propia para aquel en que incurra en ésta.

La tentativa es un delito que debe considerarse en todo ordenamiento penal o en aquél en que se establezcan conductas típicas, antijurídicas y culpables especiales, como lo es nuestro Código Tributario y que por su poco estudio, no significa que no sea posible su configuración, ya que como se ha analizado en el presente trabajo, existen elementos de configuración en relación con los delitos fiscales; sin embargo es necesario para su mejor comprensión, analizarla a la luz de un caso práctico. Por lo que el motivo del presente trabajo es el de tratar de presentar los elementos que indican la configuración de la tentativa en materia fiscal, es decir, señalar los supuestos en que nos encontraríamos en un delito fiscal tentado y en cuales no, así como indicar aquellas conductas en las que sólo admiten la atipicidad o la consumación del delito.

Es pues, necesario conocer si existe o no un delito fiscal tentado con el objeto de llegar a conocer si el contribuyente a intentado o no incumplir con su obligación constitucional de contribuir para el gasto público de forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Arrijoja, Vizcaino Adolfo.
"Derecho Fiscal", 7a ed. Themis México 1991.
- 2.- Bazurte, Cerdán Willelbaldo.
"El Delito de librar cheques sin fondo", Guadalajara, Jal.
Editorial Carrillo Hermanos 1980.
- 3.- Beccaria, Cesare.
"De los delitos y de las penas; Voltaire comentarios al..",
2a ed. Madrid 1980.
- 4.- Carranca, Trujillo Raúl.
"Derecho Penal Mexicano". 16a ed. Porrúa México 1980.
- 5.- Castellanos, Tena Fernando.
"Lineamientos de Derecho Penal". Ed. Porrúa, México 1991.
- 6.- Cavallero, Ricardo Juan.
"Delito Imposible; Tentativa inidoneidad en el Derecho Penal
argentino", Buenos Aires Universidad 1983.
- 7.- Cora, Urzua Enrique.
"Derecho Penal", 2a ed. Juridica de Chile. Santiago de Chile
1992.

- 8.- Cuello, Calón Eugenio.
"Derecho Penal". 18a ed. Bosch. Barcelona 1980.
- 9.- D'ors Alvaro, "Derecho Privado Romano", Ed. EUNSA, 1986.
- 10.- García, Dominguez Miguel Angel.
"Teoría de la Infracción Fiscal", Cardenas Editores y
Distribuidores, México 1982.
- 11.- Gabino Fraga, "Derecho Administrativo", Editorial Porrúa,
1968.
- 12.- González, de la Vega Francisco.
"Derecho Penal Mexicano". Porrúa 1990.
- 13.- González, de la Vega Francisco.
"Derecho Penal Mexicano, los delitos", 2a ed. UNAM México
1979.
- 14.- Hernández, Esparza Abdón.
"El Delito de Defraudación Fiscal", ed. Botas México 1962.
- 15.- Jimenez, Huerta Mariano.
"Derecho Penal" Porrúa México 1972.
- 16.- Lomelí, Cerezo Margarita.
"Derecho Fiscal Represivo", Porrúa México 1979.

- 17.- Mabarak, Cerecedo Doricela.
"Derecho Penal Fiscal", Lazzano Garza Editorial 1993.
- 18.- Malo, Camacho Gustavo.
"Tentativa del Delito, con referencia al Derecho Comparado",
UNAM Instituto de Investigaciones Juridicas 1971.
- 19.- Marquez, Piffero Rafael.
"Derecho Penal", Ed. Trillas, México 1991.
- 20.- Martínez, López Luis.
"Derecho Fiscal Mexicano", Porrúa México 1959.
- 21.- Montoya, C. José Luis.
"El Delito imposible", Escuela Libre de Derecho, México
1946.
- 22.- Palacios, Vargas J. Ramon.
"Tentativa" Cardenas Editores y Distribuidores, México 1979.
- 23.- Pavón, Vasconcelos Francisco H.
"Breve Ensayo sobre la Tentativa", Ed. Porrúa, México 1974.
- 24.- Pessoa, Nelson R.
"Delito Imposible", Hammurabi, Buenos Aires 1989.

- 25.- Puig, Peña Federico.
"Derecho Penal". 5a ed Barcelona 1960.
- 26.- Rivera, Solón Manuel.
"Derecho Penal Fiscal" Porrúa, México 1984.
- 27.- Rodríguez, Devesa José María.
"Derecho Penal especial" 7a ed. Graficas Carasa, Madrid
1979.
- 28.- Rodríguez, Lobato Raúl.
"Derecho Fiscal", 2a ed. Harja, 1986.
- 29.- Sánchez, León Gregorio.
"Derecho Fiscal Mexicano". Cardenas Editor y Distribuidor.
México 1994.
- 30.- Simonetti, José María y Julio E.S. Virgolini.
"Del delito de cuello blanco a la economía criminal",
Instituto Nacional de Ciencias Penales, México 1990.
- 31.- Stuchiner, Theresa Berlin.
"Delitos y Penas en EE.UU.", Bosch, Barcelona 1959.

32.- Urbina, Nandayapa Arturo de Jesus, "Los Delitos Fiscales en México", Editorial PAC, 1ª Edición, 1994, México.

33.- Von Lizst. "Tratado de Derecho Penal" tomo III. Ed. 1929.
Trad. de Jiménez de Asúa.

34.- Vidal, Albarracín Héctor.
"Delito de Contrabando", Ed. Universidad, Buenos Aires 1980.