

308409



UNILA

UNIVERSIDAD LATINA, S.C.

**INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 109 DEL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN AL APLICARSE LA
ANALOGÍA EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL**

**TESIS QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADA EN
DERECHO**

ERENDIRA NÚÑEZ TAPIA

**ASESORO: LICENCIADA MARÍA EUGENIA PEÑOLOZA
MACIAS**

FEBRERO 2004



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICO EL PRESENTE TRABAJO A TODAS AQUELLAS PERSONAS QUE HAN
HECHO DE MI LO QUE AHORA SOY. A LOS VIVOS ESPERO
NO DEFRAUDARLOS. A LOS MUERTOS GRACIAS
POR HACER MELLA EN MI.
LEO, FRANCISCA Y JULIO
HASTA LA ETERNIDAD.

*... LAS PERSONAS MAYORES NO ENTIENDEN NADA POR SI SOLAS Y ES
AGOTADOR PARA LOS NIÑOS TENER QUE ESTAR DÁNDOLES
EXPLICACIONES UNA Y OTRA VEZ...*

ANTOINE DE SAINT-EXUPÉRY
EL PRINCIPITO

A LA MEMORIA DE MI PADRE
QUE A PESAR DE QUE NUNCA ME HABLO DEL MOUNSTRO AHORA LO
CONOZCO Y ESPERO QUE DONDE QUIERA QUE ESTE SE ENCUENTRE
ORGULLOSO DE MI GRACIAS A EL ME HE FORJADO
Y DIA A DIA PROCURO SER MEJOR SER HUMANO
PAPA TE AMO
GRACIAS

DIOS:
GRACIAS, POR PERMITIRME LLEGAR HASTA DONDE ESTOY AHORA.
POR COLMARME DE BENDICIONES. POR NUNCA OLVIDARTE DE ESTA HIJA
TUYA

MAMA:
TODO SE RESUME EN BREVE. GRACIAS POR SER LA MEJOR MADRE QUE
DIOS PUDO DARMER. LA MEJOR MADRE DEL MUNDO
SIN TI. NO SERÍA NI LA CUARTA PARTE DE LO QUE AHORA SOY.
ESTE TRABAJO HA LLEGADO A SU CULMINACIÓN POR ESTAR SIEMPRE
JUNTO A MI. POR COBIJARME Y DARMER UNA EDUCACIÓN INTEGRAL.
GRACIAS A TI
ES QUE HOY PUEDO SALIR AL MUNDO
ESPERO NO DECEPCIONARTE NUNCA

ABUE:
DONDE QUIERA QUE ESTES. SE QUE SIEMPRE ME TIENES PRESENTE EN TUS
ORACIONES. GRACIAS POR BRINDARME LA INFANCIA MAS FELIZ
QUE CUALQUIER NIÑO HUBIERA DESEADO
TE AMO

ELISA:
QUE HUBIERA SIDO DE MI SIN TI?. ERES LA MEJOR TIA DEL MUNDO. GRAN
PARTE DE LO QUE AHORA SOY. ES GRACIAS A QUE SI NO ESTA MARIA. TU
ESTAS EN EL JUSTO MOMENTO.
GRACIAS POR SER LA MEJOR SUSTITUTA DE MADRE QUE DIOS PUDO
DARMER

JULIO
GRACIAS POR ESTAR CONMIGO. POR SER MAS QUE HERMANOS. AMIGOS
CONFIDENTES. POR ESA CONFIANZA QUE HAS DEPOSITADO EN TU
HERMANITA. Y POR TODO EL EMPUJE QUE ME DAS.
GRACIAS POR ESOS DOS HERMOSOS MOTIVOS QUE ME HAN DADO TU
ESPOSA Y TU. POR ELLOS HASTA LA VICTORIA. JULIO Y DANIEL

DANIEL:
SABES ALGO? LO UNICO QUE ACIERTO A DECIR HERMANO. ES TE AMO
GRACIAS POR SER COMO ERES. POR QUERERME Y CONFIAR EN MI

SUSY:
QUE PUEDO EXPRESARTE QUE NO SEPAS YA. FUISTE MAS QUE UNA SIMPLE
COMPAÑERA DE PUPITRE. UNA EXCELENTE AMIGA QUE SIEMPRE TUVE FE
EN MI. GRACIAS POR COMPARTIR PROYECTOS DE VIDA

CUCA:
GRACIAS POR COMPARTIR EL ARTÍCULO 100 DEL CÓDIGO FISCAL CONMIGO
POR LA CONFIANZA Y SOBRE TODO GRACIAS POR TU AMISTAD

NA...
MIRANDA HERNANDEZ
QUE ASUNTO TAN EXTENSO. PILY CYNTHIA, ARTURO.
TODO LO QUE SE ME OCURRE. ES DECIR SIMPLEMENTE GRACIAS. GRACIAS
POR ESTAR AHÍ. AQUÍ. ALLA. ES DECIR. SIEMPRE PRESENTE. EN LOS
MOMENTOS DIFICILES. EN LOS MOMENTOS FACILES. EN LOS TRISTES. EN
LOS ALEGRES. GRACIAS POR SER MI HERMANA POR ELECCION.

QUINY,
QUE ES LA DISTANCIA. QUE ES EL TIEMPO?
NUESTRA AMISTAD NO LO SABE. A PESAR DE ESOS DOS FACTORES
INEVITABLES. SIEMPRE ESTAS PRESENTE.
GRACIAS POR SER ALGO MAS QUE UNA SIMPLE AMIGA.

ADY,
GRACIAS A TI HE APRENDIDO QUE CUANDO UN BEBÉ RECIENTE NACIDO TE
AGARRA UN DEDO CON SU MANO. TE HA AGARRADO PARA TODA LA VIDA.

PROFESORES DE UNILA,
GRACIAS POR ENSEÑARME A AMAR LA ABOGACIA. POR COMPARTIR SUS
CONOCIMIENTOS CONMIGO Y ENSEÑARME QUE LA JUSTICIA. PUEDE Y
DEBE SER ALGO MAS QUE UNA SIMPLE CUESTION DE FE.

OBJETIVO

Demostrar la violación a la garantía de seguridad jurídica, al aplicar las mismas penas de la defraudación fiscal a las conductas descritas en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación.

INTRODUCCION

Al contar con un orden jurídico establecido, teniendo como base la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de la cual emanan las leyes que deben aplicarse y observarse para el cumplimiento de su fin esencial que es el bien común, el Estado se encuentra facultado de un poder sancionador para el caso de la comisión de delitos que se cometan contraviniendo lo establecido por dichas leyes; delitos que deberán encontrarse debidamente tipificados en una ley.

La defraudación fiscal se encuentra tipificada en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, que establece que cometerá el delito de defraudación fiscal, quien con engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o bien que obtenga un beneficio con perjuicio del fisco federal. Ahora bien, el Estado estará facultado para sancionar dicha conducta, toda vez que al realizar el contribuyente la referida actividad, causa un perjuicio al Estado al llevar a cabo su actividad financiera, propia del mismo, debido a que los recursos obtenidos de las contribuciones son destinados a la satisfacción de necesidades colectivas, viéndose afectado al dejar de percibir las mismas.

Asimismo, el citado ordenamiento en su artículo 109 establece que se sancionarán con las mismas penas que la defraudación fiscal conductas tales como omitir enterar a las autoridades fiscales, dentro del término establecido por la ley, cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado, así como otras más.

Lo anterior resulta inconstitucional, en virtud de que se viola la garantía de seguridad jurídica, contenida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 14, tercer párrafo, el cual prohíbe, en el orden criminal, imponer por analogía y por mayoría de razón, alguna pena que no esté decretada por una ley exactamente aplicable a la conducta de que se trata, debido a que al aplicarse las mismas penas de la defraudación fiscal, a las conductas descritas en el artículo 109, del Código Fiscal de la Federación, por analogía, se causan daños tanto morales como económicos al contribuyente que se encuadra en esas circunstancias, así como a la economía nacional, lo que repercute en la sociedad.

En ese orden de ideas, el objetivo de nuestro trabajo es demostrar la violación a la garantía de seguridad jurídica, al aplicar las mismas penas de la defraudación fiscal a las conductas descritas en el artículo 109, del Código Fiscal de la Federación.

Iniciaremos haciendo un análisis del Estado, sus fines, actividad financiera y su potestad para imponer tributos a los gobernados, allegándose de recursos mediante diversos métodos para lograr el bien común.

En el segundo capítulo se analizará la seguridad jurídica como principio general del Derecho y como límite a la potestad tributaria del Estado, garantizando protección al gobernado.

Estableceremos en el tercer capítulo un concepto del delito y se estudiarán sus elementos.

Dentro del cuarto capítulo haremos un análisis comparativo de la analogía, en materia civil y en materia penal partiendo de un concepto general, estableciendo las diferencias de aplicación en una y otra materia,

Siguiendo, en un quinto capítulo nos ocuparemos de la figura de la defraudación fiscal, al establecer un concepto, se analizarán sus consecuencias, al estudiar su regulación en nuestro Derecho Positivo.

Finalmente en el sexto capítulo de nuestro trabajo se hará referencia a la importancia que tiene en la actualidad dicha situación, al hacer el planteamiento del problema, y se propondrá una posible solución al mismo.

CAPITULO I "EI ESTADO"

1.1. CONCEPTOS, ELEMENTOS Y FINES DEL ESTADO

Según algunos autores, la palabra Estado deriva de la voz latina "stato", "stare" o "status" que significa situación de permanencia, orden permanente o que no cambia.

El concepto de Estado ha ido evolucionando a través de diversas épocas y autores, hasta llegar a la concepción moderna que del mismo se tiene.

Al principio de la humanidad surgen diversas agrupaciones con cierta organización y reglas de orden, así como con determinadas actividades y fines.

Posteriormente en el siglo XV, en Europa comienzan a aparecer las características del Estado moderno, como consecuencia de la concentración de un poder central único frente a los demás, motivo por el cual se origina una lucha social en contra del mismo para conseguir la libertad e igualdad social de todos los individuos.

En el siglo XVI, el Estado cuenta ya con ciertos rasgos del Estado moderno y son muchos los autores que se dedican a su estudio.

Así tenemos que para Jean Bodino, la soberanía era el poder supremo, el más grande y, por lo tanto, para referirse al Estado lo hace como una clase social.

Para Tomás Hobbes, el Estado era un monstruo de poder devastador y supremo, un fenómeno de poder público depositado en un grupo social.

Estos autores, conciben al Estado desde un punto de vista social y no jurídico, toda vez que lo identifican con un grupo social dotado de poder, atendiendo únicamente a las relaciones que se dan entre éste y otros grupos sociales que deben obedecer y someterse a sus decisiones e imposiciones, sin conceder derecho alguno a los mismos.

Con la consolidación del Estado moderno en el siglo XX, cambia la concepción del Estado; ya que no se concibe desde un punto de vista social sino jurídico. Como Georg Jellinek que concibe al Estado como: ***“La corporación formada por un pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentada en un determinado territorio”***.

1

Para el maestro, Francisco Porrúa Pérez, quien establece que: ***“El Estado es una sociedad humana, asentada de manera permanente en el territorio que le corresponde, sujeta a un poder soberano que crea, define y aplica un orden jurídico que estructura la sociedad estatal para obtener el bien público temporal de sus componentes.”***²

Al respecto, el Doctor Acosta Romero afirma que: ***“El Estado es la organización política soberana de una sociedad humana establecida en un territorio determinado, bajo el régimen jurídico, con independencia y autodeterminación, con órganos de gobierno y administración que persiguen determinados fines mediante actividades concretas.”***³

¹ Jellinek, Georg, ***“La Teoría General del Estado”***, México, Editorial Oxford, 1999, pág. 107.

² Porrúa Pérez, Francisco, ***“Teoría del Estado”***, México, Editorial Porrúa, 1992, 25ª Edición, pág. 198.

³ Acosta Romero, Miguel, ***“Compendio de Derecho Administrativo, Parte General”***, México, Editorial Porrúa, 2001, 3ª Edición pág. 48.

Por lo que toca al Maestro García Maynez, considera al Estado como: ***“La organización jurídica de una sociedad, bajo un poder de dominación que se ejerce en determinado territorio.”***⁴

Para estos tratadistas, la concepción del Estado debe ser desde un punto de vista jurídico, atendiendo a que cuenta con una personalidad jurídica propia diferente a la de los grupos sociales o individuos que lo forman, además de estar integrado con diversos órganos de gobierno para la realización de sus fines.

Por nuestra parte, estamos de acuerdo con el Doctor Acosta Romero, en considerar que el Estado, además de contar con una realidad social, también se identifica con una realidad jurídica, manifestada en sus relaciones como sujeto capaz de *contraer* derechos y obligaciones con características específicas.

⁴ García Maynez Eduardo, *“Introducción al Estudio del Derecho”*, México, Editorial Porrúa, 2003, 55ª Edición, pág. 98

a) TERRITORIO

El territorio del Estado para Hans Kelsen, ***“Es el espacio al cual se limita la vigencia del orden jurídico de los Estados.”***⁵

Georg Jellinek, lo considera como: ***“El espacio en que el poder del Estado puede desenvolver su actividad específica.”***⁶

Para el Doctor Acosta Romero, no es otra cosa más que: ***“La realidad físico – geográfica sobre la cual el Estado ejerce su soberanía, y aplica su orden jurídico interno.”***⁷

Tomando como base las definiciones anteriores, debemos entender al territorio como elemento necesario para la existencia de todo Estado, toda vez que éste es el lugar en el que el Estado realiza sus actividades y los fines que le son propios, mediante la aplicación de su orden jurídico interno. Lugar en el que cobran vida las relaciones humanas, siendo un instrumento necesario del que se vale el Estado sin llegar a formar parte de su esencia que está constituida por la sociedad humana que lo forma.

De acuerdo con lo establecido por el Doctor Acosta Romero, el territorio es un elemento físico – geográfico, es decir, un elemento material perfectamente delimitado sobre el cual el Estado tiene un derecho real. Así como el espacio en donde ejercerá y desplegará su poder sobre todos los grupos humanos que se asientan en el mismo, tanto ciudadanos propios como extranjeros aplicando su orden jurídico interno.

⁵ Kelsen, Hans, ***“Compendio de Teoría General del Estado”***, México, Editorial Colofón, 2000, 2ª Edición, pág. 151

⁶ Jellinek, George, Op Cit., pág. 234. ⁸ Acosta Romero, Miguel, Op. Cit., pág. 50.

⁷ Acosta Romero, Miguel, Op. Cit., pág. 50.

La extensión del territorio del Estado no es decisiva para su existencia y organización, lo importante es que exista ese territorio, es decir, ese espacio que le sea propio y en el cual pueda desarrollar sus actividades y fines, así como el lugar en donde ejercitar su poder de dominio sobre sus habitantes.

El territorio, además de comprender la superficie terrestre, también se encuentra formado por el subsuelo, la atmósfera y el mar territorial, así como la plataforma continental que se encuentra dentro del mismo.

Por lo tanto, el territorio es un auxiliar para la asistencia de todo Estado y, por tal motivo, podemos afirmar que sin territorio no puede formarse un Estado, y si llegase a perder el mismo traería como consecuencia la disolución de éste.

De lo anterior, se desprende la importancia que tiene la existencia del territorio, pues al no existir un lugar donde hacer valer su poder el Estado, tampoco tendría el espacio que le es necesario para la realización de sus actividades y fines que le han sido encomendados. Por tal motivo no podemos concebir la existencia de un Estado sin territorio; como afirma Hans Kelsen.

b) POBLACION.

La población es un elemento constitutivo del Estado, es decir, es un elemento esencial para la existencia de todo Estado, sin el cual no podríamos concebir la existencia del mismo.

Para Hans Kelsen: ***“El pueblo del Estado son los individuos, solo en tanto en cuanto están sometidos al imperio de este; es decir, solo en tanto que su conducta forma el contenido del orden estatal-jurídico”.***⁸

Jellinek afirma que: ***“Los hombres que pertenecen a un Estado forman en su totalidad la población del mismo”.***⁹

A la población de un estado debemos entenderla desde un punto de vista político y no únicamente como elemento humano, es decir, como una organización política, es la que se constituye con la sociedad humana que estará sometida al poder del Estado.

Al hablar de sociedad humana debemos entender, todo individuo que permanece o se encuentra en un territorio, formando parte de un Estado y considerándosele como miembro del mismo, haciendo referencia a hombres, mujeres, nacionales y extranjeros sin importar número, raza o condición. Asimismo, dentro de esta organización política de un Estado, todos los individuos se encuentran enlazados entre sí, interviniendo en dichas relaciones tanto autoridad como grupos sociales, formando una unidad.

⁸ Kelsen, Hans, Op. Cit., pág. 155.

⁹ Jellinek, Georg, Op. Cit., pág. 242.

Con motivo del surgimiento del Estado Moderno, cambia la posición del individuo por parte de éste; anteriormente el individuo era considerado frente al Estado como sujeto de deberes únicamente.

En la concepción del Estado Moderno, el individuo que forma parte de un Estado, es considerado como miembro del mismo, por lo tanto al ser parte de éste, es considerado como sujeto de derechos y obligaciones, al mismo tiempo que se encuentra sometido al poder del Estado; de igual forma es frente a éste, persona con capacidad de exigir jurídicamente determinada conducta al Estado del cual es miembro, conocida esta facultad como derecho público subjetivo, reconocido por el propio Estado.

Por lo tanto **podemos concluir que la población** de un estado, como elemento constitutivo del mismo, está formada por todos los individuos que permanecen y se relacionan entre sí en un mismo territorio sometidos al poder del Estado que son miembros.

Por ser el elemento humano la esencia de todo Estado podemos afirmar, que no puede existir un Estado sin población, pues no tendría sobre quien ejercer su poder, así como relaciones humanas que regular, ni miembros que lo formen, resultando imposible su existencia.

c) PODER DEL ESTADO.

Algunos autores se refieren a este poder como poder político, gobierno, poder del Estado; por nombrar los más significativos. Nosotros lo llamaremos de acuerdo con Jellinek, Poder del Estado, quien lo concibe como; ***“El poder de dominación, por virtud del cual puede ejercitar la coacción para que se cumplan sus mandatos”***.¹⁰

El poder del Estado es creado por la misma sociedad, como resultado de la necesidad de regular las relaciones humanas que dentro del Estado surgen, así como para imponer obediencia a sus mandatos y cumplir con las actividades y fines propios del mismo.

Tomando en consideración lo anterior, **debemos** entender el poder del Estado como una capacidad o **facultad para dominar**, controlar y obtener la obediencia de sus mandatos a los individuos que pertenecen al Estado, encauzando su actividad a direcciones determinadas, establecidas por dicho poder. Toda vez que este poder es el poder superior en dicha organización.

En un Estado constituido formalmente y desenvuelto ampliamente el poder del Estado tiene un carácter de poder jurídico. Debido a que sus actividades deben ser realizadas, mediante reglas fijas y en forma permanente, siendo necesarias instituciones firmes para lograr su propia seguridad; teniendo como fundamento las relaciones jurídicas de los individuos que lo forman.

¹⁰ Jellinek, Georg, Op. Cit., pág. 255.

Autores como Hans Kelsen, Jellinek y el Doctor Acosta Romero consideran que dentro del concepto de poder del Estado, se encuentra contenido el orden jurídico. Así el Doctor Acosta Romero considera que: ***"el mismo existe por la necesidad de que las relaciones intersubjetivas humanas, sean reguladas por normas que la propia sociedad acepta y crea, conforme a los procedimientos establecidos, e implica desde la existencia de la Constitución, hasta las normas de rango inferior."***¹¹

En el mismo sentido para Hans Kelsen, el orden jurídico que integra el Estado, no se puede concebir sin la existencia del poder del Estado que es el que lo provee para alcanzar su efectividad. En virtud de que el poder del Estado es creado por la sociedad, como una necesidad para regir sus relaciones."

Estamos de acuerdo, en que al hablar de poder del Estado, también se habla de orden jurídico, pues dichos conceptos no pueden entenderse aislados por tener una estrecha relación entre sí, ya que el orden jurídico es creado, aplicado y sancionado por un poder soberano; al cual debemos entender como el poder del Estado, por considerársele el poder supremo dentro de la organización política que forma el Estado. Por lo tanto, sin la existencia de uno de ellos no tiene razón de ser el otro.

Por tal motivo, podemos concluir, de acuerdo con los autores antes mencionados y con nuestro concepto del Estado, que no puede existir un orden jurídico sin la presencia del poder del Estado, que es el que le da origen y al mismo tiempo procura su aplicación, regulando las relaciones humanas que surgen dentro del Estado y ejerciendo un poder de dominio y control sobre sus miembros.

¹¹ Acosta Romero, Miguel, Op. Cit., pág. 51.

El poder del Estado es un elemento constitutivo del mismo, es decir, es indispensable para su existencia pues no podemos concebir a un Estado sin una autoridad facultada para regular las relaciones humanas que cobran vida dentro del territorio del mismo, y ejerza dominio y control sobre sus integrantes. Si falta un medio de regulación y control dentro de una organización política tan compleja como es el Estado, esta sería un caos y por tal motivo no cumpliría con los requisitos necesarios para poder constituirse como tal.

Algunos autores reconocen la existencia de un cuarto elemento del Estado que es la soberanía, entendida como el poder de autodeterminación que tiene el pueblo para elegir a sus gobernantes y su forma de gobierno, sin intervención de ningún otro Estado logrando así su independencia.

El Doctor Acosta Romero, considera que la soberanía de un Estado es: ***“El poder superior que explica la independencia, la autodeterminación, el ejercicio del poder y el señalamiento de fines del Estado”***.¹²

Estamos de acuerdo con esta afirmación, toda vez que un Estado sin soberanía, no podría tener personalidad jurídica propia, ni independencia ante los demás Estados para tomar sus propias decisiones y ejercer su poder.

Es así, que en México, dicho principio se encuentra consagrado en la ley suprema que es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en sus artículos 39 y 40, al establecer que todo poder dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste.

¹² Acosta Romero, Op. Cit. Pág. 51.

Podemos concluir que un Estado sin soberanía, no podría ser independiente ni autosuficiente para lograr su organización, forma de gobierno y el cumplimiento de sus fines, resultando vulnerable para los demás Estados.

El Estado como toda organización política debe tener actividades que desarrollar y al mismo tiempo fines específicos que perseguir.

Asimismo, como obra social humana debe atender a fines sociales y no particulares, sus actividades deberán ser realizadas teniendo como finalidad primordial el bienestar de todos los miembros del Estado y no únicamente el de alguna clase social o grupo privilegiado.

La mayoría de los autores coinciden en que los fines del Estado van encaminados a satisfacer las necesidades colectivas, logrando así el bien social, el bien colectivo o el bien público; un bien para todos los que lo componen, para conseguir una evolución progresiva común. Por tanto podemos entender que la razón de existencia del Estado o el fin primordial del mismo es el bien común.

Al respecto, el Doctor Acosta Romero establece que: **“Los fines del Estado son mediatos y deben ser destinados a la persecución del beneficio general, el bien común, o el interés público”**.¹³

Por otra parte, Francisco Pérez Porrúa, establece que: **“El fin específico que persigue en virtud de su actividad, es el bien público de los hombres que forman su población”**.¹⁴

Los fines del Estado serán aquellos que determinen las atribuciones y competencia material de los diversos órganos del Estado, los cuales son creados en función de dicha competencia.

El Estado tendrá tantas atribuciones como fines, por ser las atribuciones medios para el cumplimiento de dichos fines, y el número y extensión de estas variará al variar aquellos.

Tomando en consideración lo antes dicho, podemos concluir que los destinatarios del bien común serán todos los habitantes miembros del Estado, es decir, todo individuo que se encuentre en el territorio en el cual se han establecido, procurando el beneficio social y no de un solo hombre o grupo determinado.

¹³ Acosta Romero, Miguel, Op. Cit., pág. 58.

¹⁴ Porrúa Pérez, Francisco, Op. Cit., pág. 283.

El bien común razón última del Estado se ve reflejado y perfeccionado en el bien individual o particular de cada uno de los hombres que al formar una unidad integran al Estado. Este bien común deberá ser público y no particular, por estar destinado a beneficiar a todo el conjunto social que constituye un Estado y no únicamente a una parte del mismo.

1.2 LA ACTIVIDAD FINANCIERA.

Para el cumplimiento de sus fines, el Estado debe realizar diversas actividades, siendo necesario para el desarrollo de las mismas la procuración de recursos económicos indispensables que el Estado deberá obtener, manejar y aplicar para cubrir los gastos que exige la realización de dichas actividades.

A esta práctica de obtención, manejo o gestión y aplicación de los recursos del Estado recibe el nombre de actividad financiera del Estado, como condición indispensable para lograr el desarrollo de todas las demás actividades que el Estado moderno tiene a su cargo.

Esta actividad estará encaminada a la satisfacción de las necesidades generales, teniendo como fin primordial el cumplimiento de los objetivos del Estado.

Para el fiscalista Joaquín B. Ortega, la actividad financiera del Estado es: ***“La actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.”***¹⁵

De acuerdo con el Licenciado Sergio Francisco de la Garza, la actividad financiera del Estado está integrada por tres momentos fundamentales.

A) Obtención de ingresos; el Estado se allega de recursos a través de diversos medios; por la explotación de sus propios bienes, es decir por el manejo de sus empresas, industrias, rentas de sus *inmuebles*, venta de sus bienes; por medio del ejercicio su poder tributario al establecer las contribuciones que deberán aportar los particulares destinadas al gasto público; así como contradicción de empréstitos que le son otorgados mediante créditos internos y externos por sujetos tanto de Derechos Públicos como privado o por emisión de bonos.

¹⁵ De la Garza, Sergio Francisco, ***“Derecho Financiero Mexicano”***, México, Editorial Porrúa, 2002. 24° Edición, pág. 5

B) Manejo o Gestión de los recursos; Consiste en administrar, conservar y explorar sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, así como el manejo y conservación de los recursos obtenidos a cargo de diversos órganos de la Administración Pública, sujetos a disposiciones legales para regular su actuación.

C) Aplicación; La aplicación de los recursos de los que cuenta el Estado se realiza al efectuar diversas erogaciones por concepto de gasto público, prestación de servicios públicos, así como la realización de diversas actividades y gestiones que tiene que desarrollar el estado.

El ingreso, conservación o manejo y gasto de los bienes públicos, son *manifestaciones* de la actividad financiera que esta a cargo del Estado y de la cual se vale éste para satisfacer las necesidades que surgen dentro del mismo, y a la vez cumplir con sus fines.

La realización financiera está a cargo de los tres poderes y reviste una importancia primordial en el Estado moderno, la cual para administrar su patrimonio, así como determinar y recaudar los tributos para conservar, destinar o invertir las sumas integradas y se distingue de todas las demás actividades por no constituir un fin en sí misma, pues no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad general, sino que representa un instrumento de gran importancia, siendo su normal desenvolvimiento condición indispensable para el desarrollo de todas las demás actividades que debe realizar el Estado.

Dentro de la actividad financiera se encuentran inmersos diversos aspectos, como son, el político, el económico, el sociológico, y el jurídico que para nuestro estudio es el más importante por encontrarse la actividad financiera que realiza el Estado, como el resto de su actividad financiera administrativa sometidas al Derecho Positivo. Por lo tanto, debe adoptar una forma jurídica para cobrar eficacia y obligatoriedad, al actuar como este Derecho Publico o por desempeñar funciones que son reguladas por el Derecho Privado.

El Derecho Financiero, es la disciplina que regula la actividad financiera del Estado, concebida por el Licenciado Sergio Francisco de la Garza como: ***“El conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares ya sean deudores o acreedores, del Estado.”***¹⁶

Con base en la actividad financiera, el Derecho Financiero se ha dividido en tres grupos de normas jurídicas las cuales tienen similitud con los tres momentos fundamentales de dicha actividad; existiendo normas relativas a la obtención de recursos del Estado que conforman el Derecho Fiscal, y el Derecho Crediticio; las que regulan la administración, fomento y conservación de los ingresos obtenidos, que constituyen el Derecho Patrimonial del Estado y las que se refieren a la erogación de los recursos, que forman el Derecho Presupuestario.

¹⁶ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. pág. 17

1.3 LA POTESTAD TRIBUTARIA.

Para cumplir con las tareas encomendadas por la colectividad, el Estado necesita medios económicos, que obtiene principalmente a través de las contribuciones que impone a los individuos que lo forman.

La potestad o poder tributario se refiere a la facultad propia y exclusiva del Estado para crear tributos. Facultad para imponer a los particulares que le trasladen alguna parte de su riqueza para cubrir el gasto público dando cumplimiento a las atribuciones que le están encomendadas.

En este orden de ideas, la obligación tributaria encuentra su esencia en la voluntad y aspiraciones de la comunidad, de ahí que dependiendo del desarrollo económico de la población el Estado buscara la colaboración de sus habitantes para cubrir el gasto público.

Todos los Estados en todas las épocas han ejercido su potestad tributaria exigiendo a sus miembros que le aporten una parte de su riqueza, estas aportaciones han recibido el nombre de tributos o contribuciones utilizándose estos términos indistintamente como sinónimos. Se debe aclarar que los tributos e impuestos son palabras que denotan la idea de superioridad o soberanía del Estado, mientras que la palabra contribución, se ha concebido en diversas épocas y atendiendo al ideal de justicia, que los particulares voluntariamente hagan esas aportaciones cooperando para que el Estado pueda realizar sus atribuciones.

Para el Licenciado Sergio Francisco de la Garza, el poder tributario: “ ***Es la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas***”.¹⁷

El poder tributario es abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable. Se dice que es abstracto, por materializarse el mandato de Estado en un sujeto, que deberá tener deberes y obligaciones, que se harán efectivas mediante la actividad determinada, a través de la actividad de la administración.

Es permanente porque en relación con la naturaleza del Estado trae aparejada la soberanía, en tanto subsista el Estado habrá un poder de gravar, pero no puede ser que el Derecho de hacer efectivas las obligaciones surgidas por el ejercicio del poder tributario, se exija por el transcurso del tiempo.

Irrenunciable, toda vez que el Estado no puede separarse de esta facultad o atributo, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir, a la vez que los órganos que integran al Estado no tienen derecho de renuncia.

Por último, se entiende indelegable porque al igual que en la característica anterior, renunciar sería desprenderse de un derecho transfiriéndolo a un tercero de manera transitoria. No se puede delegar pero si conferir a un cuerpo administrativo la facultad de regular los detalles para la ejecución de esta facultad, resultando por lo tanto que el poder tributario no es limitado.

¹⁷ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., pág. 207.

Los límites que reconoce el poder tributario son únicamente aquellos inherentes a la soberanía o al poder de imperio del Estado, en el Derecho Positivo, las únicas restricciones serán las que resulten de normas constitucionales.

El Estado tiene también la facultad de eximir de la carga tributaria, esto es que el mismo Estado tiene la facultad de gravar y asimismo tiene el poder para dispensar su pago.

La potestad tributaria es ejercida por el Estado al determinar los hechos o situaciones que al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren obligados a efectuar el pago de las contribuciones, por lo tanto el poder o potestad tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos, por medio de la cual se allega de recursos y realiza gastos.

El fundamento de la obligación tributaria, se encuentra consignada en el artículo 31 de la Constitución Federal; que dispone la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, Estados, Municipios en forma proporcional y equitativa; pero impone la obligación de que el tributo se encuentre consignado en la ley.

Los impuestos son establecidos por el poder público, ejercitando una prerrogativa inherente a la soberanía; por lo tanto, la obligación de cubrirlos no constituye una obligación contractual, sino una carga establecida por decisión unilateral del Estado que emana del Poder Legislativo.

CAPITULO II

“LA SEGURIDAD JURÍDICA”

2.1. Concepto de Seguridad Jurídica

Para el Doctor Ignacio Burgoa la Seguridad Jurídica es ***“El contenido de varias garantías individuales consagradas por la ley fundamental, se manifiesta como la sustancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades, quienes tienen la obligación de acatarlos u observarlos.”***¹⁸

También se puede entender a la seguridad jurídica como: ***“la garantía que tiene el individuo en el orden jurídico establecido, de que sus derechos le son reconocidos y en su caso protegidos por el Estado.”***¹⁹

Asimismo la Seguridad Jurídica es la confianza que tiene en un Estado de Derecho, el ciudadano al ordenamiento jurídico, es decir al conjunto de leyes que garantizan la seguridad y el orden jurídico.

Por lo anterior debemos entender a la Seguridad Jurídica como la obligación que tiene el Estado de respetar todos los requisitos, condiciones, elementos y circunstancias que cuya observancia sea jurídicamente necesaria, para que un acto de autoridad produzca todos sus efectos legales válidamente, encontrando el gobernado una amplia protección a los diversos aspectos que integran su esfera de derecho.

¹⁸ Burgoa Orihuela, Ignacio, ***“Las Garantías Individuales”*** México, Editorial Porrúa, 2002, 35° Edición, pág. 504.

¹⁹ ***Gran Diccionario Jurídico Especializado de los Grandes Juristas***, México, Editorial Editores Libros Técnicos, 1999, pág. 998.

De igual forma, podemos concebir a la Seguridad Jurídica como el conjunto de condiciones que posibilitan la inviolabilidad del ser humano ya que presupone la eliminación de toda arbitrariedad y violación en la realización y cumplimiento del derecho por la definición de sanción eficaz de sus determinaciones, creando un ámbito de vida jurídica en la que el hombre puede desenvolver su existencia con pleno conocimiento de las consecuencias de sus actos, y por consiguiente, con verdadera libertad y responsabilidad. La Seguridad Jurídica, es así, el ambiente sin cuya existencia resulta imposible la manifestación y el cabal desarrollo del individuo, a fin de que ninguna persona humana, en ningún momento pueda ser apartada de su esfera de derecho.

Sin Seguridad no puede haber libertad, solamente la Seguridad Jurídica da la tranquilidad al gobernado, frente a un daño futuro, provenga éste de otros individuos o del Estado, teniendo así, cada uno de los habitantes de un Estado el goce efectivo y cabal de sus derechos.

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir que la garantía de Seguridad Jurídica protege esencialmente la dignidad humana y el respeto de los derechos personales, patrimoniales y cívicos de los particulares en sus relaciones con la autoridad, tendiente a producir en los individuos la confianza de que en sus relaciones con los órganos gubernativos, éstos no procederán arbitrariamente ni a capricho, sino de acuerdo con las reglas establecidas en la ley.

2.2 Como Principio General de Derecho.

Para algunos tratadistas, los Principios Generales del Derecho son los del Derecho Romano; algunos otros afirman que se trata de principios universalmente admitidos y reconocidos por la ciencia, y otros más los identifican con los del Derecho Justo o Natural.

Para nosotros los Principios Generales del Derecho son aquellas verdades universales admitidas por la generalidad, teniendo como fin una convivencia social armónica y coherente.

La Seguridad Jurídica como Principio General del Derecho debe inspirar leyes justas, las cuales no deben oponerse nunca a los preceptos contenidos en ellas, logrando un orden jurídico único y homogéneo capaz de aplicar una norma segura no ambigua, ni contradictoria para la relación de convivencia social, por lo que el legislador no debe de perder de vista dicho principio al emitir normas jurídicas y de igual forma el Ejecutivo debe recurrir al mismo al aplicar fielmente los preceptos de la ley escrita; y cuando el legislador guarde silencio o no exista ley aplicable y sean agotados todos aquellos recursos que brinda la interpretación, la justicia exige y el derecho positivo permite que el legislador se inspire en los Principios Generales del Derecho para completar armónicamente la obra legislativa, sin que esto signifique una afectación a la Seguridad Jurídica, toda vez, que la armonía que debe existir en todo sistema de Derecho impide al interprete dictar una resolución contraria a los textos legales, mismos que en todo momento deben guardar relación con los Principios Generales del Derecho, otorgando confianza al gobernado en el orden jurídico que se aplicará a sus relaciones y conductas sociales.

2.3 Como Garantía Individual.

Para el Doctor Ignacio Burgoa la garantía de Seguridad Jurídica ***“Es el conjunto de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summun de sus derechos subjetivos”***²⁰

Partiendo del concepto anterior, la permanencia y resguardo de esa garantía parte del principio de que lo fundamental en toda sociedad es la persona humana así como de la importancia y trascendencia de valores tales como la justicia, la libertad y el bien común.

Por lo que el desempeño de cualquier actividad del gobernado de orden particular esta permitida por la ley suprema siempre y cuando su realización no afecte la esfera individual ajena o lesione el bien común de la sociedad de la que es parte.

En ese orden de ideas la garantía de Seguridad Jurídica, constituye la sustancia de diversos derechos subjetivos inherentes al gobernado, oponibles y exigibles al Estado, en virtud, de que se encuentra obligado a respetarlos al emitir un acto de autoridad destinado a afectar de alguna u otra manera la esfera jurídica de cualquier individuo, como miembro de la sociedad.

²⁰ Burgoa Orihuela, Ignacio, Op.Cit., pág. 505.

Para que un acto de autoridad sea jurídicamente válido deberá cumplir con todos y cada uno de los requisitos, elementos, condiciones y circunstancias jurídicamente necesarios para que este produzca válidamente la afectación al particular.

Para nosotros la garantía de Seguridad Jurídica es la prerrogativa con la que cuenta el gobernado en un Estado de Derecho, que le garantiza que todo acto de autoridad emitido por el Estado a través de sus autoridades, destinado a causarle una afectación a cualquiera de los derechos que constituyen su esfera jurídica, deberá previamente obedecer a determinados principios, llenar ciertos requisitos, es decir debe estar sometido a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válido a la luz del derecho, evitando causar un daño irreparable al individuo al cual fue destinado, mediante el respeto de sus derechos subjetivos.

2.4 Como Límite a la Potestad Tributaria del Estado.

La potestad tributaria del Estado no es absoluta, sino que está sujeta a limitaciones establecidas en la norma suprema, las cuales tienen el carácter de garantías individuales o bien de derechos públicos subjetivos en su aspecto legislativo y ejecutivo, creando un Estado de Derecho.

El Estado al ejercer su potestad tributaria necesariamente afecta la esfera jurídica de los gobernados, a los cuales están destinados los tributos, teniendo como límite a la Seguridad Jurídica, ya que para que su existencia sea válida deberá cumplir con las condiciones, requisitos, circunstancias y elementos jurídicamente necesarios.

Por lo anterior, el poder legislativo al ejercer su poder tributario plasmándolo en una ley, deberá observar los derechos subjetivos de los gobernados a los que está dirigida, asimismo al ser aplicada dicha ley por el poder ejecutivo deberá cubrir todos y cada uno de los requisitos jurídicamente indispensables para su validez, tomando en cuenta no vulnerar las garantías y los derechos de los particulares, los cuales se verán afectados inevitablemente en su patrimonio al aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas al Estado del que son parte.

Así la prohibición está dirigida no solo al poder legislativo para que no expida leyes que contravengan la garantía de Seguridad Jurídica, sino también al poder ejecutivo para que no las aplique.

CAPITULO III "DEL DELITO"

3.1 Conceptos de Delito.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 7 del Código Penal, entendemos por delito: **"Al acto u omisión que sancionan las leyes penales."**²¹

Para el jurista Fernando Castellanos, **"la palabra delito, deriva del verbo latino delinquere, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley"**²².

Asimismo, consideramos importante, resaltar que para el Hans Welzel **"el delito es una acción u omisión intolerable para la comunidad jurídica a causa de su reprobabilidad ético social."**²³

Pavón Vasconcelos Francisco, concibe el delito **"como la violación de un deber, necesario para el mantenimiento del orden social, cuyo cumplimiento encuentra garantía en la sanción penal"**²⁴

²¹ Código Penal Federal, Editorial Sista, México, 2003, pág. 5

²² Castellanos Tena, Fernando, **"Derecho Penal"**, México, Editorial Porrúa, Pág. 119

²³ Welzel, Hans, **"Derecho Penal Alemán"**, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1993, 4° Edición Castellana, pág., 18.

²⁴ Pavón Vasconcelos, Francisco, **"Manual de Derecho Penal Mexicano"**, México, Editorial Porrúa, 1995, 12° Edición, pág 177.

Así para el Dr. Carranca y Trujillo, el delito, "**un ente jurídico, constituido por una relación de contradicción, entre un hecho y la ley; es una disonancia armónica; es la infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo moralmente imputable y políticamente dañoso.**"²⁵

Para este autor, la esencia del delito radica en la infracción de una ley, al considerar que un acto se convierte en delito únicamente cuando choca la misma, la cual debe revestir, el carácter de obligatoria asegurando protección a los ciudadanos.

Es importante destacar, que en materia de delito, existen dos corrientes de pensamiento que estudian el mismo del punto de vista jurídico esencial, a saber: la unitaria o totalizadora y la analítica o atomizadora.

La corriente unitaria, lo considera indivisible en sus elementos, el delito se constituye como un todo orgánico y como tal, debe ser estudiado para comprenderse su verdadero sentido jurídico.

La corriente analítica, estudia al delito por los elementos que lo integran, sin negar su unidad.

Conforme al criterio atomizador es posible llegar a un concepto jurídico substancial del delito, el cual solo puede obtenerse dogmáticamente del total ordenamiento jurídico penal.

²⁵ Carranca y Trujillo, Raúl, "Derecho Penal Mexicano, Parte General", México, 1995, Editorial Porrúa, 18ª Edición, pág. 223.

De lo anteriormente citado, concluimos que el delito es: "una acción u omisión típica, antijurídica y culpable y en ocasiones sometida a una condición objetiva de punibilidad."

3.2 Elementos del Delito.

Los elementos del delito, son las partes integrantes del mismo, como la conducta, tipicidad, culpabilidad y punibilidad.

3.2.1 Conducta.

Del latín *conducta, conducida, guiada.*

Para Castellanos Tena, Fernando ***"la conducta es el comportamiento humano, voluntario, positivo o negativo encaminado a un propósito."***²⁶

Para Jiménez de Asua, ***"la conducta se refiere al comportamiento, a una actuación más continuada y sostenida que la del mero acto "psicológico", que es el punto de partida para el juicio de reproche en que consiste la culpabilidad"***.²⁷

²⁶ Castellanos Tena Fernando, Op. Cit., pág.

²⁷ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, 2001, Pág. 588.

Mientras que para Porte Petit, distinguiendo entre hecho y conducta, ambos elementos objetivos del delito, según la descripción del tipo, considera que; **"el término conducta es más adecuado para abarcar la acción y omisión, pero nada más. Es decir, dentro de la conducta no puede quedar incluido el hecho, que se forma por la concurrencia de la conducta (acción y omisión), del resultado material y de la relación de causalidad. La conducta sirve para designar el elemento objetivo del delito, cuando el tipo exige como núcleo una mera conducta."**²⁸

En este orden de ideas, es importante señalar, que suscribimos la definición del autor antes señalado, en virtud de que precisa, que la distinción entre conducta y hecho, radica en que la conducta es la acción u omisión, es decir el hacer o no hacer, mientras que el hecho requiere necesariamente de la existencia, de la conducta; ahora bien, consideramos pertinente señalar, que el hecho debe entenderse como: "aquellos acontecimientos o sucesos que entrañan el nacimiento, transmisión o extinción de derechos y obligaciones, sin implicar necesariamente la intervención de una voluntad intencional".

Como se ha señalado con antelación, las formas en las que puede manifestarse la conducta, son la acción y la omisión.

Acción, que proviene del latín actio-nis, del verbo ago-ere, **"obrar, actuar" movimiento, actividad, acusación.**²⁹

²⁸ Porte Petit, Candaudap, Celestino, **"Derecho Penal, Parte General"**, México, Editorial Trillas, 1990, 2ª Edición, Pág. 249

²⁹ **Gran Diccionario Jurídico Especializado de los Grandes Juristas**. Op. Cit., pág. 22.

La acción es todo movimiento voluntario, del organismo humano capaz de modificar el mundo exterior o de poner en peligro dicha modificación.

Omisión, del latín *omissio-nis*, del verbo *omittio-ere* "omitir", "**dejar pasar**", "**dejar ir**". **Abstención de hacer o decir.**³⁰

Es importante destacar, que la omisión, es una forma de conducta negativa, es decir, la falta de actividad corporal, el no hacer, la abstención de actuar contraria a la obligación de obrar o hacer.

La omisión, radica en un abstenerse de obrar, en dejar de hacer lo que se debe ejecutar. Consideramos importante destacar que la omisión se clasifica en: omisión simple o propia y omisión impropia o comisión por omisión.

Porte Petit, señala que la omisión simple es: "**la omisión simple consiste en el no hacer, voluntario o involuntario, violando una norma y produciendo un resultado típico.**"³¹

Asimismo, dicho autor define a la comisión por omisión estableciendo que: "**la comisión por omisión o comisión impropia, produce un resultado material por un no hacer voluntario o involuntario, violando una norma preceptiva y una norma prohibitiva.**"³²

³⁰ *Gran Diccionario Jurídico Especializado de los Grandes Juristas*, Op. Cit., pág. 782

³¹ Porte Petit Caundaudap, Celestino, "Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal", México, Editorial Porrúa, 1985, págs. 305 y 306.

³² Porte Petit, Caundaudap, Celestino, Op. Cit. Pág. 311

3.2.2 Tipicidad.

Tipo, es la descripción legislativa de una conducta considerada delictuosa; luego entonces, la tipicidad es la adecuación de la conducta concreta al tipo penal.

El maestro Fernando Castellanos Tena, señala: ***"La tipicidad es un elemento esencial del delito, cuya ausencia impide su configuración, habida cuenta que nuestra Constitución Federal, en su artículo 14, establece en forma expresa: En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no este decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate. Lo cual significa que no existe delito sin tipicidad."***³³

Para Porte Petit, ***"la tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo, que se resume en la fórmula nullum crimen sine tipo."***³⁴

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir que la tipicidad es un elemento constitutivo de delito, consistente en la adecuación del hecho, que se considera delictivo, a la conducta o tipo descrito por la ley; asimismo es importante destacar, que debemos entender a la tipicidad como la descripción que la ley penal hace de una conducta humana que constituye delito.

³³ Castellanos Tena, Fernando, Op. Cit., pág. 165.

³⁴ Gran Diccionario Jurídico Especializado de los Grandes Juristas, Op. Cit., pág. 1082.

3.2.3 Culpabilidad.- Proviene de la calidad de culpable, culpable del latín culpabilis, se aplica a toda aquella persona a quien se le puede echar o echa la culpa.

Para Luis Jiménez de Asúa, la culpabilidad, en su sentido más amplio ***"puede definirse como el conjunto de presupuestos que fundamenta la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica."***³⁵

Es importante destacar, que la imputabilidad, es un elemento esencial de la culpabilidad, entendiendo a esta como la capacidad, de comprender el carácter jurídico de la propia acción u omisión y de determinarse de acuerdo a esta comprensión, misma que se ve disminuida o excluida en ciertos casos de estados mentales anormales.

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir que, la culpabilidad en stricto sensu, es el nexo intelectual y emocional que une al sujeto con la conducta o el resultado material.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 8 y 9 del Código Penal Federal, las formas en la que se presenta la culpabilidad son: el dolo y la culpa.

Dolo.- *"es la producción de un resultado típicamente antijurídico, con conciencia de que se quebranta el deber, con conocimiento de las circunstancias de hecho y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación humana y el cambio en el mundo exterior, con voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que se quiere o se ratifica."*³⁶

³⁵ Jiménez de Asua, Luis, ***"Lecciones de Derecho Penal"***, México, Editorial Oxford, 2000, Biblioteca Clásicos del Derecho, Primera Serie, Volumen VII pág. 234.

³⁶ Jimenéz de Asúa, Luis, Op. Cit., pág. 243

3.2.4.- Punibilidad.- "Sancionabilidad legal penal del comportamiento típico, antijurídico, imputable y culpable"³⁷

La punibilidad es un elemento secundario del delito, consistente en el merecimiento de una pena en función de la comisión de un delito.

Cuello Calón considera que: **" la punibilidad no es más que un elemento de la tipicidad, pues el hecho de estar la acción conminada con una pena, constituye un elemento del tipo delictivo "**³⁸

Para Pavón Vasconcelos, la punibilidad es: **"la amenaza de pena, que el Estado asocia a la violación de los deberes consignados en las normas jurídicas, dictadas para garantizar la permanencia del orden social"**³⁹

Jiménez de Asúa, afirma que: **"la punibilidad es el carácter específico del crimen, pues solo el delito, el hecho humano que al describirse en la ley, recibe una pena."**⁴⁰

Derivado de lo anterior, consideramos a la punibilidad como el nexo existente entre la consumación del hecho delictivo y la capacidad que tiene el Estado para sancionar al sujeto activo que comete el ilícito de que se trate, a través de la penalización de dicha conducta.

³⁷ **Gran Diccionario Jurídico Especializado de los Grandes Juristas**, Op. Cit., pág. 913

³⁸ Cuello Calón, Eugenio, **"Derecho Penal, Parte General"**, México, Editorial Nacional, 1973, 9ª Edición, pág. 522.

³⁹ Pavón Vasconcelos, Francisco, Op. Cit.; pág. 487.

⁴⁰ Jiménez de Asúa, Luis, Op. Cit. Pág. 426.

3.3. Clasificación de los Delitos

En función de su gravedad.

- ⊗ **Bipartita.**- son delitos los sancionados por la autoridad judicial y las faltas son sancionadas por la autoridad administrativa.
- ⊗ **Tripartita.**- delitos, faltas y crímenes; esta clasificación no es aplicable a nuestra legislación penal vigente.

Según la forma de la conducta del agente.

- ⊗ **De acción.**- los delitos de acción son aquellos que se cometen mediante un comportamiento positivo (un hacer); violándose una norma prohibitiva.
- ⊗ **De omisión.**- *"son aquellos que requieren la inactividad del sujeto, es decir, que deje de hacer lo que esta obligado"*⁴¹

Los delitos de omisión, se dividen en delitos de simple omisión y de comisión por omisión, también llamados delitos de omisión impropia.

En los delitos de omisión simple, hay una violación jurídica y un resultado puramente formal, mientras que en los de comisión por omisión, además de la violación jurídica se produce un resultado material. En los primeros se viola una ley dispositiva; mientras que en los de comisión por omisión se infringen una dispositiva y una prohibitiva.

⁴¹ López Betancourt, Eduardo, *"Teoría del Delito"*, México, Editorial Porrúa, 1994, pág. 281

Por el resultado.

- ⊗ **Formales.**- Son aquellos que para configurarse no requieren de ningún resultado material.
- ⊗ **Materiales.**- Requieren la realización de un resultado material.

Por el daño que causan.

- ⊗ **De lesión.**- son aquellos que causan una disminución del bien jurídico tutelado.
- ⊗ **De peligro.**- este tipo de delitos se caracterizan por poner en riesgo únicamente el bien jurídico tutelado.

Por su duración.

- ⊗ **Instantáneos.**- Cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos.
- ⊗ **Permanentes y continuos.**- cuando la consumación se prolonga en el tiempo.
- ⊗ **Continuados.**- cuando con unidad de propósito delictivo y pluralidad de conductas se viola el mismo precepto legal.

Por el elemento interno o culpabilidad.

- ⊗ **Culposos.**- En estos delitos el agente conociendo el resultado, no tiene la intención de delinquir, pero actúa con imprudencia, negligencia, descuido o torpeza.
- ⊗ **Dolosos.**- Son aquellos en los cuales el agente conoce de el resultado y tiene la plena y absoluta intención de cometer el delito.

Por su estructura.

- ⊗ **Simple.**- Aquellos que solo causan una lesión jurídica.
- ⊗ **Complejos.**- Entiéndase como aquellos que causan dos o más lesiones jurídicas.

Por el número de actos.

- ⊗ **Unisubsistentes.**- son aquellos que se forman con un solo acto.
- ⊗ **Plurisubsistentes.**- son aquellos que necesariamente requieren de dos o más actos para la realización de un delito.

Por el número de agentes.

- ⊗ **Unisubjetivos.**- Este tipo de delitos pueden realizarse por uno o más sujetos activos.
- ⊗ **Plurisubjetivos.**- Estos requieren la intervención de dos o más agentes.

Por su forma de persecución

- ⊗ **De oficio.-** Estos delitos se caracterizan por que no es necesaria la denuncia del agraviado, sino que cualquier persona la puede realizar y el Ministerio Público tiene la obligación de perseguir el delito.
- ⊗ **De querella.-** Son conocidos como de petición de parte ofendida. Estos delitos sólo se pueden perseguir si se cumple con el requisito de la querella.

Entendamos la querella como la narración de los hechos presumiblemente delictivos por la parte ofendida ante el órgano investigador, con el fin de que se castigue al autor de los mismos.

En función de su materia

- ⊗ **Comunes.-** Son aquellos que únicamente afectan intereses particulares o de autoridad locales.
- ⊗ **Federal.-** Son los delitos que afectan intereses sociales, que tienen validez en toda la República y de los cuales conocerán únicamente los Jueces Federales.
- ⊗ **Militares.-** Son aquellos actos definidos y sancionados como delictivos por un código penal militar o por una ley especial militar cometidos por militares en servicio, o con motivos de actos del servicio.

3.4.- Las Sanciones.

3.4.1.- Concepto de Sanción.

Para el Maestro García Maynez, la sanción es *"una consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado"*⁴²

*"Es el proceder impuesto por la autoridad pública al autor de una infracción a un deber jurídico"*⁴³

En virtud de lo anteriormente expuesto, y de acuerdo con lo establecido por el Maestro García Maynez, consideramos que la sanción es el castigo impuesto al sujeto que incumple o quebranta un deber jurídico.

3.4.2.- Clasificación de las Sanciones

Las sanciones se clasifican, en función del agravio o menoscabo causado al bien jurídico tutelado en:

- ⊗ **Sanción corporal.**- es aquella impuesta por un Juez del Orden Penal, mediante sentencia definitiva.
- ⊗ **Sanción de nulidad.**- esta consiste en privar de sus efectos a un acto jurídico, en virtud de una causa existente al momento de su mismo.
- ⊗ **Sanción pecuniaria.**- es aquella que es impuesta por autoridad competente, de conformidad con lo establecido en el ordenamiento aplicable en la materia de que se trate, misma que debe ser cubierta en dinero. Ejemplo: multa.

⁴² García Maynez Eduardo, Op. Cit. pág.295

⁴³ *Gran Diccionario Jurídico, Especializado de los Grandes Juristas*, Op. Cit., pág. 994

- ⊗ **Sanción penal.**- es la amenaza legal de un mal al sujeto que comete u omite ciertos actos o infringe determinados preceptos.
- ⊗ **Sanción social.**- es el castigo de la sociedad, manifestado a través del reproche a todo aquel sujeto que se conduce en contra de lo establecido por la generalidad que compone un determinado grupo social.
- ⊗ **Sanciones procesales.**- son aquellas establecidas por una ley procesal, cuyo efecto es el privar de los efectos producidos o que debían producir los actos viciados, por ejemplo: la inadmisibilidad y la nulidad; este tipo de sanciones, puede ser aplicada a cualquiera de las partes, así como a los actos de la autoridad jurisdiccional.

CAPÍTULO IV "LA ANALOGÍA"

4.1.- Concepto.

La analogía es uno de los razonamientos considerados tradicionalmente como más característicos de la metodología jurídica, que consistiría en una especie de inferencia de lo general a lo particular; más precisamente, se trataría de un razonamiento mediante el cual sería posible trasladar la solución de una circunstancia prevista, a otro no prevista.

*"Del latín analogía, y del griego avaloyia, proporción, semejanza: de ava conforme a, y loyos razon"*⁴⁴

Analogía: *"técnica y procedimiento de autointegración de las normas jurídicas, que descansa en el entramado lógico de un ordenamiento, conforme con la cual, el principio o la regla previstos para un caso o situación concreta, puede extenderse a otro, que guarda con el primero una gran semejanza o identidad de ratio"*⁴⁵

La analogía jurídica, puede entenderse como la semejanza que existe entre hechos o situaciones que se encuentran en base de la interpretación analógica, esta implica la operación realizada por el interprete, que el ejemplo más usual es la figura del juez, para aplicar a una circunstancia no prevista por el orden jurídico las disposiciones jurídicas destinadas a regir situaciones similares.

⁴⁴ *Diccionario Jurídico Mexicano*, Op. Cit. Pág. 108

⁴⁵ *Diccionario Jurídico Espasa* Siglo XXI, España, Editorial Espasa, 2002, pág. 146.

En este orden de ideas la analogía jurídica, aparece dentro del complejo proceso de aplicación del derecho, en virtud de que se manifiesta particularmente en la sentencia jurisdiccional cuando se trata de aplicar una norma general a un caso concreto no previsto. Su aplicación es un medio a través del cual él interprete puede superar la eventual insuficiencia o deficiencia del orden jurídico.

Para F. Von Savigny, la analogía es: “... **procedimiento que provee a la falta de la ley mediante la unidad orgánica del derecho...**”⁴⁶

Podemos entender a la analogía jurídica como un procedimiento de la integración del derecho.

Así pues, entendemos que el razonamiento por analogía es aplicar, a una situación imprevista, un precepto relativo a un caso semejante, no por el simple hecho de la semejanza entre ambos, sino porque existe la misma razón para resolver el caso imprevisto en igual forma que el otro, es así que para que los términos puedan considerarse similares es necesario que tengan una o más propiedades en común.

El método analógico es uno de los métodos que permiten al juez salir del estancamiento provocado por la laguna y decir el derecho, y tiene como presupuestos tanto la imposibilidad del legislador de prever todos los casos posibles, como que ningún caso puede quedar sin solución.

⁴⁶ Diccionario Jurídico Mexicano, Op. Cit. pág. 161

Aplicada al derecho la analogía lógica tiene la misión de ayudar a formar la norma general que rige ciertos casos no contemplados por las leyes vigentes, ya que si bien es cierto que las leyes desde el punto de vista material, se caracterizan por ser generales y abstractas, también lo es que es imposible que comprenda en sus supuestos, todos los casos que puedan ocurrir en una comunidad. Por tal motivo, para aplicar un precepto a una situación no prevista en la ley, se buscan las semejanzas que esa situación no prevista pueda tener con los casos previstos y sancionados por la ley, teniéndose en cuenta una regla establecida ya en el derecho Romano, conforme a la cual " en todos aquellos casos en que existe una misma razón debe haber una misma disposición".

Es importante destacar que, la analogía presupone la unidad y coherencia del orden jurídico, representa de esta forma la solución al problema de las lagunas y provee a la integración del orden jurídico.

Para la aplicación de la analogía se deben observar los siguientes requisitos:

- a) Que el caso no haya sido previsto por el legislador. Ello configura la existencia de una laguna, ya que la cuestión no puede decidirse ni por la letra de la ley, ni apelando a la costumbre. No hay una norma positiva y vigente apta para resolver un caso que el juez debe decidir.
- b) Que exista una igualdad jurídica entre el supuesto no regulado y el que esta previsto.

Es necesario acudir a una o más normas positivas o a uno o más principios jurídicos, cuyas consecuencias puedan alcanzar y ser aplicadas al caso no previsto por razón de semejanza o afinidad de alguno de los elementos fácticos o jurídicos que resultan participados entre la especie regulada y la no regulada.

c) Que esa igualdad sea esencial.

Es el elemento más difícil de desentrañar por parte del intérprete que deberá saber extraer las notas decisivas que permitan establecer una relación de semejanza.

La analogía es una de las posibilidades de sanar las lagunas. Se recurre a una ley análoga para salir del vacío y resolver el caso.

4.2.- Regulación Constitucional (Artículo 14, párrafo tercero).

En nuestro Derecho Positivo, la analogía se encuentra regulada en el párrafo tercero del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de donde se desprende que: ***“En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no este decretada por una ley exactamente aplicable al delito que se trata.”***⁴⁷

⁴⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Editorial Sista, 2002, pág. 12.

En este orden de ideas, y atendiendo al espíritu del artículo en comento, en ningún caso y bajo ninguna circunstancia, en tratándose de conductas delictivas se podrá aplicar ley alguna por simple analogía, ni podrá recurrirse a la mayoría razón, en virtud de que existe prohibición expresa. Es decir, considerando la naturaleza jurídica del Derecho Penal, se da un tratamiento particularísimo a la aplicación de penas en nuestra Carta Magna.

Así, la imposición por analogía de una pena, que implica también por analogía la aplicación de una norma que contiene una determinada sanción, a un caso que no está expresamente castigado por ésta, es lo que prescribe en forma clara y precisa el artículo 14 constitucional en su tercer párrafo.

El precepto en cuestión, tiene singular importancia por que su aplicación asegura la efectividad de los demás derechos de libertad, igualdad y propiedad, regulados por otros artículos de nuestra norma suprema.

4.3.- En el Derecho Civil.

En materia civil, puede haber casos, en que se llegué al fallo sin que sea necesario acudir a la interpretación o al arbitrio judicial.

En virtud que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 14 Constitucional en su párrafo cuarto establece la posibilidad de que en los juicios del orden civil, la sentencia definitiva debe ser en principio conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, siendo válido recurrir a la analogía como fundamento de la sentencia, atendiendo a la regla de que donde hay la misma razón debe haber la misma disposición.

Asimismo el Código Civil, sin referirse expresamente a la analogía, establece que las controversias deben resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica, es decir, que a falta de norma expresa la interpretación puede crearla o ampliarla o restringirla y esto es lo que hace el método análogo.

En el orden civil, la aplicación de sanciones por analogía no perjudica tanto el arbitrio judicial, toda vez que se involucran tan solo intereses materiales, y es forzoso resolver todos los casos que se presentan, pues es obligación de la sociedad impartir justicia y hay que administrarla aunque la ley sea deficiente u oscura.

4.4 En el Derecho Penal.

En materia penal caso contrario con el derecho civil, está expresamente prohibida la aplicación de penas impuestas por analogía o aún por mayoría de razón, pues las sanciones son constitucionales única y exclusivamente cuando una ley las tiene establecidas expresa y precisamente para el hecho concreto atribuido al reo.

La razón estriba en que cuando la ley quiere castigar una conducta concreta la describe en su texto, estableciendo en forma clara y precisa los hechos punibles, por lo que la aplicación de la ley, veda la interpretación analógica o extensiva, en la aplicación de sanciones a las personas que delinquen, pero no impide las otras formas de interpretación, asimismo se excluye por igualdad el arbitrio del juez.

Emilio Rabasa, cita en su obra ***“El Artículo 14 y el juicio constitucional”***, que para el Lic. Ignacio L. Vallarta, dice: ***“la ley penal, la que define el delito y designa la pena, no se interpreta, sino que se aplica exacta, literal, matemáticamente, si en las ciencias morales se puede usar de esta palabra: sus preceptos no se amplían para abarcar un caso que su letra no comprende; todas las reglas de interpretación enmudecen ante esa ley”***⁴⁸

De la aseveración antes señalada consideramos, que es importante para el individuo en juicio que la aplicación de la ley que define el delito que se le imputa, sea en estricto sentido, toda vez, que resulta peligroso que la aplicación de las leyes del procedimiento, sobre todo aquellas que determinaran su culpabilidad o inocencia autoricen constantemente el arbitrio judicial, considerando a este el acto más importante de todo el juicio criminal.

⁴⁸ Rabasa, Emilio, ***“El artículo 14 y el Juicio Constitucional”***, México, Editorial Porrúa, 2000, 7ª Edición, pág. 60

Ahora bien con relación a los casos ausentes, no lo están porque no se hayan previsto como delitos, sino porque la ley no quiso castigarlos ni darles el tratamiento de delito.⁴⁹

Los principios *nullum crimen sine lege* y *nulla poena sine lege*, en que descansa la prohibición de aplicar penas por analogía en materia criminal, se refieren a que un hecho que no está tipificado en la ley como delito, no puede conducir a la imposición de una pena, porque a todo hecho relacionado en la ley como delito debe preverse expresamente la pena que le corresponda, en caso de su comisión.

La aplicación exacta de la ley es la que excluye toda interpretación aún para suplir su silencio e insuficiencia; en lo criminal, así se debe aplicar exactamente la ley, y cualquier interpretación es un atentado del juzgador contra los derechos inherentes del hombre; la ley penal tiene que aplicarse exactamente si no se quiere regresar al tiempo en que un juez podía condenar a muerte a un hombre por equivalencia de razón.

La exactitud en la aplicación de la ley al hecho concreto se consigue únicamente en la legislación penal, que debe ser precisa y clara, en virtud de que se necesita fijar la pena exacta, para que nadie tenga su libertad, su honra y su vida a merced del capricho o de una interpretación viciosa, siendo preferible absolver culpables que condenar inocentes, en suma los asuntos del orden criminal se basan en derechos inherentes al hombre que no pueden desconocerse ni desvirtuarse.

⁴⁹ Jimenéz de Asua, Op. Cit., Pág. 79

4.5 En el Derecho Fiscal.

Tratándose de materia fiscal, para el caso de la imposición de sanciones se deberá estar estrictamente a las disposiciones que las establezcan, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra establece:

Artículo 5.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, *son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.*⁵⁰

Al interpretarse una norma en forma estricta o literal significa dar a la misma el alcance expresado, que emana de las palabras empleadas por el legislador, en términos rígidos y estrictos.

La interpretación analógica se encuentra desterrada como método de interpretación de las leyes fiscales, en virtud de que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no era intención del legislador gravar y que por su sola semejanza con la situación verdaderamente prevista quedarían afectadas.

Es evidente que éste principio protege al gobernado de abusos de la autoridad, al determinar la obligación de que toda disposición fiscal que establezca una sanción deberá ser aplicada en forma estricta, sin dar lugar en ningún caso y bajo ninguna circunstancia a recurrir a la analogía.

⁵⁰ Agenda Fiscal 2003, Código Fiscal de la Federación, México, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, 2003, Pág. 4.

CAPÍTULO V "DEFRAUDACIÓN FISCAL"

5.1 Delitos Fiscales

Para el jurista Refugio de Jesús Fernández Martínez los delitos fiscales: "***Son violaciones a las disposiciones fiscales que traen como consecuencia la evasión de créditos fiscales, existe dolo o mala fe, o sea, la intención deliberada de evadir las prestaciones fiscales, y la sanción es de carácter corporal e impuesta por una autoridad judicial***"⁵¹.

Es importante destacar que para diferenciar entre infracción y delito fiscal, es necesario tomar en consideración la sanción que corresponde, en virtud, de que si nos encontramos frente a una sanción de tipo económico, se trata de una infracción; y si la sanción radica en la privación de la libertad, es decir, esta es de carácter corporal nos encontramos en presencia de un delito fiscal.

Tratándose de materia Fiscal se pueden derivar de una misma conducta, tanto una infracción como un delito fiscal, como es el caso del contrabando; en donde hay una infracción y un delito, por lo que la sanción correspondiente a la infracción será impuesta por la autoridad Fiscal, y la sanción correspondiente al delito será impuesta por la autoridad judicial, en virtud de que a los delitos en materia fiscal, le son aplicables los principios generales del derecho penal común.

⁵¹ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, "Derecho Fiscal" México, Editorial Mc Graw Hill, 2002, pág. 333.

Los delitos fiscales pertenecen al grupo de los llamados delitos especiales.

En nuestra legislación, los delitos fiscales se encuentran regulados en el título Cuarto, Capítulo Segundo del Código Fiscal de la Federación, los cuales los podemos clasificar como nominados y no nominados.

De ese capítulo, se desprende que en materia fiscal, existen únicamente dos delitos nominados, el Contrabando y la Defraudación Fiscal, contenidos en los artículos 102 y 108 respectivamente del Código que nos ocupa; asimismo los artículos 105, 109, 110 111, 112, 113, 114, 114 A y 115 contienen delitos no nominados a los cuales se les imponen sanciones en algunos casos iguales a las de los delitos nominados recurriendo a la analogía, o bien sanciones específicas para cada delito no nominado.

5.2 Concepto de Defraudación Fiscal.

Tenemos que los sujetos que pueden llegar a cometer crímenes contra el erario, son las personas morales, las cuáles son ficciones jurídicas, que por las necesidades del hombre de poder lograr crecer a través de los tiempos, ha hecho suyas, y por otro lado, las personas físicas, que son entes individuales, con atribuciones civiles al igual que las morales.

Las personas morales, son conformadas la mayoría de las veces por personas físicas, los cuáles independientemente de tener un patrimonio, un domicilio, un nombre, un estado civil; se reúnen con un fin no transitorio, esto es, por medio de esa asociación o sociedad que van a constituir pretenden llevar adelante actos jurídicos, también con ello la persona moral constituirá con el tiempo un patrimonio, una denominación, un domicilio, además de posiblemente ser sujetos acreedores de obligacionistas, por lo que atendiendo a esto, tanto las personas físicas como las morales, pueden incurrir en delitos civiles, penales e incluso en delitos penales fiscales.

En este orden de ideas, debemos entender que la defraudación comprendido en el concepto genérico de estafa, el delito se configura por defraudar a otro en la sustancia, calidad o cantidad de las cosas que se le entreguen en virtud del contrato o de un título obligatorio. Defraudar mediante la ocultación o sustitución de papeles, documentos, expedientes, documentos u otro papel importante.

De igual forma, podemos entender a la defraudación fiscal, como la vulneración de una norma tributaria, que presenta como consecuencia la disminución de ingresos para la Hacienda Pública.

El Código Fiscal de la Federación, enmarca la conducta criminal, por medio de los vocablos ***"quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal."***⁵²

Tenemos que el Código nos vincula con el engaño (fraude, que puede ser calificado o no), a la intencionalidad del que delinque con los errores o lagunas que la ley o las leyes fiscales tengan, ya que ese fue el fin de este letrado, ya que tenemos varias acciones jurídicas que llevan a la no recaudación, donde no encontramos hecho imponible en ley, entonces para amarrar aún esos derrapes legales, ponen como medida de recaudación el terrorismo fiscal por el hecho de que se "obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal", razón entonces, por la que todo contador fiscalista o no fiscalista, siempre esté de la mano de un abogado fiscalista, para ver el impacto jurídico de algunas planeaciones fiscales, estableciendo los pros y contras, incluso estructurar la posible defensa fiscal, ya que el fin de la autoridad siempre será el recaudar por cualquier medio.

⁵² Agenda Fiscal 2003, Código Fiscal de la Federación, Op. Cit., Pág. 127.

Ahora bien, el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, define el delito de defraudación fiscal en los siguientes términos ***“Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”***.⁵³

En este orden de ideas, podemos entender a la defraudación fiscal como la ocultación de patrimonio o de ingresos gravados, aplicación de gastos impropios o inexistentes, percepción de beneficios fiscales inmerecidos.

5.3 Consecuencias.

Tal y como ha quedado establecido en nuestro Capítulo I, El Estado tiene la necesidad de allegarse de recursos regulares que en definitiva, tienen que provenir de los patrimonios o esfuerzos particulares. La obligación de cumplir la imposición recae sobre individuos y agrupaciones; por lo que considerando que el Estado tiene la facultad de recabar las contribuciones, surge la necesidad social de recaudar integra y oportunamente los impuestos para cubrir los gastos públicos, constituyendo así un medio sano de financiamiento, no obstante que implica el esfuerzo de los gobernados para el desarrollo de cualquier Estado.

⁵³ Agenda Fiscal 2003, Código Fiscal de la Federación, Op. Cit, págs. 127

Partiendo de lo anterior, es importante destacar que los recursos impositivos son un factor importante en el desarrollo personal y dinámico del contribuyente, ya que éste al convertirse en sujeto de la obligación tributaria participa con su ingreso en el gasto público, y su omisión impide la realización de las metas sociales, puesto que éstas no se alcanzan por falta de recursos económicos, en este sentido el desafío de la política fiscal consiste en asegurar que el gasto público sea eficaz y responda a las prioridades de la sociedad, y que al mismo tiempo, el Estado obtenga suficientes recursos para financiarlo.

La ineficiencia e insuficiencia del gasto público se refleja en la dificultad del Estado de atender necesidades de desarrollo social, seguridad ciudadana, infraestructura y justicia.

Ahora bien, atendiendo a la naturaleza del delito de defraudación fiscal, el bien jurídico tutelado en este, tal y como afirma Orellana Wiarco, ***“es el sistema de recaudación tributaria, en virtud de que de la misma manera que se protege al patrimonio de las personas físicas y morales contra conductas delictuosas, como el fraude, tratándose del patrimonio del erario público este debe protegerse de su menoscabo...”***⁵⁴

⁵⁴ Orellana Wiarco, Octavio, Alberto, ***“El Delito de Defraudación Fiscal”***, México, Editorial Porrúa, 2001, pág. 88.

Si hemos establecido que el bien jurídico tutelado es el erario público, entendiendo a este como el patrimonio colectivo, no individual, al cometerse el delito de defraudación fiscal, este patrimonio se ve afectado directamente por la conducta del contribuyente, ubicándolo como el sujeto activo, que atenta contra una justa política financiera y fiscal; toda vez que como ya ha quedado establecido por mandato constitucional es obligación del contribuyente ceder parte de su patrimonio al erario público.

La defraudación establece un desequilibrio en las cargas fiscales que será soportado por aquellos contribuyentes cuya obligación se origine precisamente en la fuente; a su vez es causa para que ellos tiendan a realizar dicha conducta. Ciertas actividades significan un atentado contra el patrimonio de los propios particulares, contra los bienes fundamentales de la sociedad o contra las normas reguladoras de la recaudación por parte del Fisco; supuestos que configuran la comisión de una infracción a las leyes fiscales.

Así podríamos establecer que en el delito, de defraudación fiscal, el bien más evidente e inmediato que soporta su comisión, es el patrimonio común de la colectividad, cuya gestión y administración esta a cargo del ente público y que el precepto fiscal tutela y protege; por tanto, el objeto jurídico, que también se denomina bien jurídico, se ve atentado por una acción ilícita, toda vez que el hecho ilícito determina directa e inmediatamente un perjuicio al fisco, lo que incide sobre el patrimonio individual y colectivo.

En este delito, lo esencial es la lesión que sufre el fisco por la privación del producto del impuesto, causada por el hecho ilícito.

Como el resultado en el delito representa un perjuicio en el orden fiscal, es el Estado quien deja de percibir ingresos necesarios para la realización de sus fines, es de estimarse que produce una inequitativa y desigual alteración en el patrimonio común de la colectividad, lo que vulnera el interés público.

La justa aplicación de las normas punitivas, representaría un beneficio en la actividad recaudatoria del Estado, lo que se traduce en el mejor cumplimiento de éste para con sus gobernados, proporcionándoles los servicios necesarios para facilitar su subsistencia y su bienestar; es decir, la necesidad de alcanzar lo más posible el bien común.

De lo anteriormente expuesto, se desprende que los órganos dependientes de la autoridad fiscal son los titulares de los derechos violados, los ofendidos con el ilícito cometido.

Sin embargo quien en realidad resulta afectada es la sociedad, pero como ella no puede defenderse por si misma quien lo hace son los órganos estatales.

Los lineamientos generales se pueden establecer teniendo como base primordial la educación tributaria, que constituye el principal factor de la prevención de este tipo de delincuencia. En efecto, a la par que se inculca en el individuo el amor a la patria, debe hacérsele ver que una mejor manera de hacer algo por ella, es respondiendo a todas las obligaciones que existen para con la misma por lo que, así como se aguarda que empuñe las armas en defensa de su seguridad, igualmente se espera que contribuya a su normal existencia, para que realice sus fines de utilidad pública, contribuyendo así a la obtención y preservación del bien común.

5.4 Regulación en nuestro Derecho Positivo.

El Estado, desde su aparición en la historia de la humanidad ha tenido dentro de sus facultades indelegables, el ejercitar el poder tributario, es decir, establecer las contribuciones a las que los individuos que forman parte de él, y que están obligados al pago de las mismas, para que así pueda sufragar los gastos que exige el cumplimiento de los fines a su cargo.

En este orden de ideas, es importante destacar que en el Derecho Positivo Mexicano, ***“en la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, publicada el 31 de diciembre de 1947, en el Diario Oficial de la Federación, misma que tuvo una trascendencia extraordinaria, toda vez que en el orden jurídico penal, erigió en delito las conductas que conforme a la legislación existente hasta el momento de su promulgación, no tenían carácter delictivo.”***⁵⁵

⁵⁵ Garrido, Luis, y Mariano Jiménez Huerta, ***“Estudio crítico de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia federal”***, México, Editorial Criminalia, 1948, Tomo XIV, número 11, pág. 397.

De conformidad con lo establecido por el artículo primero de la citada ley, se reputaba como delito de defraudación impositiva:

- ⊗ Simular un acto jurídico que importe omisión total o parcial del pago de impuestos.
- ⊗ Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.
- ⊗ No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuestos.
- ⊗ Omitir la expedición de los documentos en que, conforme a las leyes fiscales, deba cubrirse un impuesto.
- ⊗ Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.
- ⊗ Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarlas con falsedad.
- ⊗ Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos.
- ⊗ Negarse a proporcionar a las autoridades fiscales, los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad.
- ⊗ Ocultar ante las autoridades fiscales, total o parcialmente, el monto de las ventas o ingresos gravados.
- ⊗ Este delito era sancionado con prisión de tres meses a dos años, si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar era inferior a cincuenta mil pesos; y prisión de dos a nueve años, si aquél era superior a esa cantidad. Cuando no se podía determinar la cuantía de lo que se defraudó o se intentó defraudar, la pena era de tres meses a nueve años de prisión.

Además los jueces estaban facultados para imponer, discrecionalmente, las sanciones de suspensión de uno a cinco años o inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de la que emanaban los créditos fiscales objeto de la defraudación. Estas penas eran impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas que determinaban las leyes fiscales.

Es importante destacar, que en este delito no había lugar a la reparación del daño, toda vez que las autoridades administrativas con arreglo a las leyes fiscales hacían efectivos los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes.

Para el caso, de que fuera persona moral la que incurriera en defraudación, se presumía salvo prueba en contrario que las acciones u omisiones constitutivas del delito eran realizadas por las personas físicas que tenían la representación legal sobre aquella.

Otro aspecto importante, es que para que el Ministerio Público Federal, estuviera en posibilidad de ejercitar acción penal era necesario que las autoridades fiscales declararan que a su juicio se había cometido el delito de referencia.

Para el caso de que se pagaran los impuestos que se pretendían defraudar, antes de que las autoridades fiscales tuvieran conocimiento, no se aplicaban las sanciones establecidas en dicha Ley.

En virtud de que la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, contenía defectos, en diciembre de 1948 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, reformas a la citada ley, quedando el delito de defraudación fiscal comprendido en el título sexto, capítulo quinto del Código Fiscal de la Federación, el cual entró en vigor el 1° de enero de 1949.

Es así, que en el artículo 270 de dicho Código, se estableció un tipo que la ley anterior no había previsto, la llamada defraudación genérica: "Comete el delito de defraudación fiscal, el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error, omita total o parcialmente el pago de los impuestos".

El precepto antes mencionado, es el resultado de que la experiencia corrobora la doctrina, demostrando que la ausencia de una definición genérica, tal como se hizo en la Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal, hizo imposible, en más de una ocasión, sancionar penalmente actos que por su naturaleza de auténticos fraudes al Fisco, solicitaban la represión punitiva que no pudo llevarse, toda vez que estos hechos, no se perfeccionaron, tal y como lo solicita el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Asimismo, dicha reforma contemplo como conductas delictuosas las siguientes:

- ❖ Al causante que para una misma contabilidad lleve con distintos asientos dos o más juegos de libros no autorizados.
- ❖ Al fabricante, importador, comerciante o expendedor que haga circular sin el timbre correspondiente los productos que tengan que llevarlo.

- ✿ Al causante que por acción u omisión voluntaria destruya o semidestruya, dejando en estado de ilegibilidad los libros de contabilidad sociales o especiales fiscales.
- ✿ Al causante que sustituya o cambie páginas foliadas de los libros de contabilidad especiales fiscales o sociales, utilizando las pastas o encuadernaciones o las primeras páginas en que conste la autorización.

Aún así, el delito de defraudación fiscal se sancionaba con las mismas penas privativas de la libertad que había previsto la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.

Otro aspecto importante que fue modificado, fue el requisito de procedibilidad respecto del delito, para establecer que era necesario que la Secretaría de Hacienda declarara previamente que el fisco había sufrido o pudo sufrir perjuicio, en lugar de prejuzgar sobre la comisión del delito.

Por otra parte, se estableció que los delitos fiscales sólo podían ser de comisión intencional, para que procediera la condena condicional en materia de estos delitos, además de satisfacer los requisitos del Código Penal, debía de acreditarse que el interés fiscal estaba satisfecho o garantizado, y que en lo no previsto por el Código Fiscal, se estaría a lo previsto en el Código Penal.

Más adelante en 1967, el día 19 de enero, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Segundo Código Tributario, el cual entró en vigor el primero de abril del mismo año. Dentro de su Capítulo IV, " De los Delitos", contemplo diversos cambios, dentro de los cuales destacaremos el siguiente:

Se previno que los procesos por los delitos fiscales que requieran querrela, tal y como lo es, la defraudación fiscal, podían ser sobreseídos, si la Secretaria de Hacienda y Crédito Público lo solicitaba antes de que el Ministerio Público formulara conclusiones y sólo si el procesado pagaba o garantizaba las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado.

Posteriormente, el 30 de diciembre de 1977, se adicionó dicho Código, estableciendo que la acción penal que naciera de los delitos fiscales perseguibles por querrela prescribiría en tres años, contados desde el día en que la propia Secretaria tuvo conocimiento del delito y del delincuente, y si no tenía dicho conocimiento, en cinco años que se computaban a partir de la fecha de la comisión del delito.

Las sanciones establecidas para el delito de defraudación fiscal, cuyo tipo fue similar al del Segundo Código Tributario de 1967, referido en el inciso anterior, consistían en prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar era inferior a cincuenta mil pesos y con prisión de dos a nueve años si el monto respectivo era de esa cantidad o mayor. Consideramos importante destacar que en la referida Ley de reformas de 1977, fue modificada la cantidad en doscientos cincuenta mil pesos, comprendiéndose ésta dentro del supuesto de menor penalidad. No se imponían estas sanciones si quien hubiera cometido el delito enteraba espontáneamente el impuesto omitido.

Ahora, haremos referencia al Código Fiscal de la Federación expedido el 30 de diciembre de 1981, mismo que entro en vigor el primero de enero de 1983, en el que se han introducido, múltiples reformas, adiciones y modificaciones que tienen como tarea fundamental limpiar y eliminar las lagunas que protegían formalmente a los contribuyentes; incluyendo el establecimiento de nuevas infracciones, determinación de nuevas conductas consideradas delictivas y de novedosos sistemas de imposición de multas y condonación de las mismas.

Lo relativo a la materia de los delitos fiscales se regula y ubica en el Capítulo II, Título IV, dedicado a los infracciones y delitos fiscales, en donde el delito de defraudación fiscal aparece contemplado en el artículo 108, que a la letra establece:

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

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.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00.***
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado excede \$500,000.00, pero no de \$750,000.00.***

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor a \$750,000.00

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

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

- a) Usar documentos falsos.*
- b) Omitir expedir 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) No llevar los sistemas o registros contables a que se este obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.*
- e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.*

Quando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

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

Para los fines de este artículo y del siguiente se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales⁵⁶

Asimismo, el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, establece determinadas conductas que serán sancionadas con las mismas penas de la defraudación fiscal por simple analogía, además de que no se hace referencia en forma clara y precisa si a las mismas se les da tratamiento de equiparación.

El artículo de referencia a la letra dice:

Artículo 109

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

- I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o este 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 ley del impuesto sobre la renta.***

⁵⁶ Agenda Fiscal 2003, Op. Cit., págs. 126 y 127.

- II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades**
- III. que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.**
- IV. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.**
- V. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.**
- VI. Sea responsable por omitir presentar, por mas de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.⁵⁷**

⁵⁷ Agenda Fiscal, Op. Cit., págs. 127 y 128

CAPITULO VI

“LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 109 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL APLICARSE LA ANALOGIA EN EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL”

6.1 Planteamiento del Problema

Derivado del análisis que hemos venido realizando a lo largo de este trabajo, se desprende la inconstitucionalidad, al aplicar a las conductas descritas en el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, las mismas penas del delito de defraudación fiscal contenido en el artículo 108 del mismo ordenamiento, violándose con ello la garantía de seguridad jurídica consagrada en el tercer párrafo del artículo 14 de nuestra Carta Magna, en virtud de que el mismo establece en forma clara y precisa, la prohibición de aplicar en materia criminal por analogía y aún por mayoría de razón pena alguna, situación que se actualiza en el caso concreto, sin que se manifieste en forma expresa si a las conductas descritas en el artículo 109 del referido Código, se les da tratamiento de equiparación del delito de defraudación fiscal.

Del análisis a las diversas reformas, adiciones y modificaciones, que se han introducido al vigente Código Fiscal de la Federación, se puede concluir que el objeto primordial de las mismas es el de incrementar las facultades de la Administración Hacendaria, limitar las ventajas formales que la ley reconoce y otorga a los contribuyentes; creando mayores posibilidades de control, vigilancia, inspección, comprobación y represión fiscal eliminando de dicho ordenamiento la mayor cantidad posible de obstáculos jurídicos, introduciendo nuevas formulas de infracción y delitos con un novedoso sistema de multas y penas; que en suma contrarían severamente los principios de donde emana el Derecho Fiscal; además de que en ninguna de ellas se observa algún beneficio a favor de los contribuyentes, provocando una clara ruptura del sano y necesario equilibrio legal, que debe guardar ***“la relación fisco-contribuyente”***, cuestiones a todas luces, contrarias a lo dispuesto en el propio precepto constitucional invocado con anterioridad; lo cual provoca en los contribuyentes un claro estado de inseguridad jurídica, generándole un perjuicio y menoscabo en sus derechos fundamentales.

De igual forma, consideramos que el legislador olvida que el Derecho Fiscal, no es un derecho autónomo e independiente del orden jurídico mexicano, teniendo como resultado una prolífica y errática actividad legislativa creando un sinnúmero de disposiciones legales, que dentro de un caos de reformas y adiciones a las leyes fiscales, han sembrado la desconfianza de los contribuyentes en el orden jurídico que sirve de base al sistema de contribuciones, y como consecuencia de ello se ha producido una grave resistencia al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, buscando formulas que le permitan escapar del terrorismo fiscal, consecuencia del control hacendario, lo que a su vez ha repercutido en una forma drástica en la recaudación fiscal.

Así, nos encontramos ante una legislación fiscal que se asemeja mucho más a un conjunto de reglas técnicas contables y económicas que a un sistema jurídico acorde con los principios filosóficos, sociológicos, políticos y sociales que dan vida al Estado mexicano, por lo que nos atrevemos a afirmar que la legislación fiscal en nuestro país, más que estar integrada por un conjunto de normas jurídicas en plena coordinación de fines y propósitos, se encuentra integrada por un conjunto de normas aisladas, con objetivos diversos y dispares carente de toda técnica legislativa, además de contar con un deficiente sistema de impartición de justicia en materia fiscal, apartándose casi en lo absoluto de la relación ideología social-garantías individuales-derecho.

6.1.1 Consignar deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes en las declaraciones que se presenten para efectos fiscales.

En este supuesto, se pretende sancionar al contribuyente con las mismas penas que a aquel que incurra en defraudación fiscal, cuando en las declaraciones fiscales presente deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos conforme a las leyes fiscales.

Asimismo, aquella persona física que obtenga dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o dedicada a actividades empresariales, cuando en un ejercicio fiscal realice erogaciones superiores a los ingresos percibidos y no pueda comprobarlos.

Se considera del todo inconstitucional, este precepto, toda vez, que se duplican las conductas previstas en el párrafo primero del artículo 108 del Código Fiscal Federación, en virtud de que el engaño o aprovechamiento de errores, son elementos del tipo, hablando de la defraudación fiscal.

A este respecto, citaremos la siguiente tesis aislada, emitida por el Segundo Tribunal Colegiado de Circuito, en Amparo Directo, del 17 de noviembre de 1992:

**“DEFRAUDACION FISCAL, DELITO DE, TIPO GENERICO Y TIPOS
ESPECIFICOS. SU DIFERENCIA.**

Del texto de los artículos 108 y 109 fracción I, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el primero describe el delito de defraudación fiscal mediante una conducta que, con el uso de engaño o aprovechamiento de error, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o bien obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. En cambio, en la descripción del tipo contenido en el artículo 109 fracción I, del propio ordenamiento, se alude al mismo delito de defraudación fiscal, cuando el medio de ejecución sea la declaración fiscal en la que presente ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. Luego en ambos delitos el bien jurídico tutelado es el patrimonio del fisco, en ambos el sujeto activo es el causante o persona física o moral que omita total o parcialmente el pago de sus contribuciones. Las diferencias entre ambos tipos estriban en que para el previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el medio de ejecución es el uso de engaños o aprovechamiento de errores, y en cambio el medio de ejecución del segundo tipo previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, es consignar en las declaraciones que presente el causante para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. Así, no hay concurso aparente de leyes en que se presente confusión sobre la norma que debe regular la conducta tipificada, pues cuando el medio de ejecución sea el engaño o aprovechamiento de error no plasmado en una declaración fiscal, ni se trate de las conductas establecidas en las fracciones II a V, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, la conducta está descrita en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y cuando consista en haber declarado para efectos fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas, la

norma aplicable será la contenida en la fracción I, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Si el principio de subsidiariedad radica en que dos normas describan grados o estadios diversos de la violación del mismo bien jurídico, de modo que el descrito por la disposición subsidiaria, por ser menos grave que el descrito por la principal quede absorbida por ésta (M. E. Mayer, citado por Luis Jiménez de Asúa, en la obra Tratado de Derecho Penal, Tomo II página 550), entonces de la comparación de los dos tipos delictivos a estudio no se advierte que en el artículo 108 citado que contenga una norma principal y el 109 fracción I, del propio ordenamiento, una norma subsidiaria de menor gravedad, puesto que en ambos tipos el bien jurídico es el mismo pero la gravedad es idéntica como lo denota la igualdad de las penas. En cambio lo que existe es una relación de general a especial y esta razón de especialidad deriva precisamente de la naturaleza del medio de ejecución de tal manera que cuando esta consista en una declaración fiscal en que se declaren ingresos menores de los obtenidos deducciones falsas, entonces la norma aplicable es única y exclusivamente la tipificada en el artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación”⁵⁸

⁵⁸ Jurisconsulta 2003, Jurisprudencia y Tesis aisladas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1917-2003, Nueva Versión Actualizada a mayo de 2003, Enterprise software.

6.1.2 Omitir enterar a las autoridades fiscales cantidades que por concepto de contribuciones se hubieren retenido o recaudado.

El hecho de omitir el enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo establecido, las cantidades retenidas o recaudadas por concepto de contribuciones, también hace al contribuyente acreedor a las mismas sanciones establecidas para el delito de defraudación fiscal.

Dentro de esta fracción, también existe la duplicidad de conductas, en virtud, de que dicha conducta ya se encuentra prescrita en el artículo 108 del ordenamiento que hoy nos ocupa, situación que resulta del todo inconstitucional, toda vez que en materia penal no se pueden aplicar penas por simple mayoría de razón.

6.1.3 Beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

En este supuesto, el contribuyente intentará colocarse dentro de una situación que le traiga beneficios fiscales, sin ser acreedor de ellos, lo que al igual que las fracciones anteriores, le acarreará el colocarse en una situación falsa y en virtud de este acto se hará acreedor a las mismas penas que el delito de defraudación fiscal; sin embargo, atendiendo a la jurisprudencia observada dentro de la fracción primera del estudio que hoy nos atañe, resulta del todo improcedente, toda vez que la conducta que se prescribe en este precepto, ya se encuentra contenida dentro de lo señalado en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

6.1.4 Simule uno o mas actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Para el caso de simulación de actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, también colocará al contribuyente en el supuesto, de la defraudación fiscal.

6.1.5 Sea responsable por omitir presentar, por mas de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

El ser responsable por omitir presentar por mas de doce meses, la declaración de un ejercicio, exigido por las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente, coloca al contribuyente en el supuesto delictivo de la defraudación fiscal.

6.2 Propuesta de Solución.

Resulta estrictamente necesario que los lineamientos que dan cuerpo a las leyes fiscales, se apeguen estrictamente a lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nuestra norma fundamental.

Si queremos un Sistema Fiscal, que integre los intereses del Estado y de los Gobernados, en los que se respeten los principios emanados del Texto Constitucional, debemos comenzar por exigir que se incluyan y respeten los Principios Jurídicos, consagrados en dicho ordenamiento, y no dejar al libre albedrío de la Autoridad Hacendaria el constituir determinadas conductas como una mera infracción administrativa, o transformarlas incluso en un delito fiscal, lo que se traduciría en que el contribuyente se coloque dentro un régimen de seguridad jurídica, y así recobrar la confianza en el Estado al que pertenece.

Asimismo, consideramos necesario realizar una auténtica reforma fiscal, en la cual se respete la esfera jurídica de los contribuyentes, lo que propiciaría un sano y adecuado desarrollo de la relación fisco-contribuyente, lo que permitiría que el fisco cumpla correctamente y a un menor costo con las tareas recaudatorias que tiene encomendadas, y el contribuyente borre los sentimientos de desconfianza y las actitudes de resistencia que ha motivado el marco de inseguridad jurídica al que ha sido sometido por una ley fiscal parcial e incongruente en su perjuicio, y dar exacto y oportuno cumplimiento a sus obligaciones fiscales.

Ahora bien, con el objeto de evitar la aplicación de sanciones de carácter personal a los contribuyentes, mismas que se traducen en la privación de su libertad, es imperativo que se revise el capítulo de delitos del Código Fiscal de la Federación, a fin de eliminar todas aquellas conductas supuestamente amparadas por tipos abiertos, lo cual debe realizarse a través de la correspondiente reforma legislativa.

La doctrina penal en reiteradas ocasiones, ha reconocido que cualquier conducta que se considere como delictiva debe estar necesariamente descrita o respaldada con el tipo específico previsto por la ley, evitando, con ello, la aplicación de tipos abiertos, que permiten en la autoridad una amplia discrecionalidad que definitivamente va en detrimento de los gobernados afectados.

CONCLUSIONES

- PRIMERA:** El Estado jurídicamente hablando, es la organización política soberana de una sociedad establecida en un territorio determinado, bajo un régimen jurídico, con independencia y autodeterminación, con órganos de gobierno y administración que persiguen determinados fines mediante actividades concretas.
- SEGUNDA:** El Estado, a través de su actividad financiera, se encuentra facultado para obligar a los ciudadanos que lo integran a contribuir para la manutención del mismo, allegándose de recursos, mismos que recauda, administra y eroga para satisfacer las necesidades que surgen dentro del mismo.
- TERCERA:** Para cumplir sus fines, el Estado, necesita medios económicos, los cuales obtiene principalmente a través de las contribuciones que impone a los individuos que lo forman, ejerciendo su potestad tributaria; entiendo a esta como el Poder que tiene el Estado para imponer tributos, con base en la norma suprema, convirtiéndose el Estado en acreedor del particular, llevando a cabo, su actividad recaudatoria conforme a lo dispuesto en ley, respetando en todo momento los derechos de los gobernados, otorgándoles seguridad jurídica.

CUARTA: La seguridad jurídica, es la prerrogativa con la que cuenta el gobernado en un Estado de Derecho, que le garantiza que todo acto de autoridad emitido por el Estado a través de sus autoridades, destinado a causarle una afectación a cualquiera de los derechos que constituyen su esfera jurídica, deberá previamente obedecer a determinados principios y llenar ciertos requisitos, en virtud de que todas y cada una de las actividades que realiza este, estarán apegadas a un marco jurídico, y de esta manera, conformar un verdadero Estado de Derecho.

El fin esencial de la seguridad jurídica es el salvaguardar la dignidad humana, la justicia, la libertad, el bien común y el respeto de los derechos personales, patrimoniales y cívicos de los particulares en sus relaciones con la autoridad.

QUINTA: La seguridad jurídica limita a la Potestad Tributaria del Estado, toda vez, que para que su existencia sea válida debe cumplir con las condiciones, requisitos, circunstancias y elementos jurídicamente necesarios, por lo que el Estado al ejercer su poder tributario, en la emisión de una ley deberá tomar en cuenta no vulnerar las garantías y los derechos subjetivos de los gobernados a los que está dirigida, los cuales se ven afectados inevitablemente en su patrimonio al aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas al Estado del que son parte.

SEXTA: Ahora bien, atendiendo a lo anterior, para que las relaciones entre Estado y Gobernado, estén en posibilidad de observar un buen desarrollo, es necesario, que exista un orden jurídico, el cual tiene por objetivo regular las acciones y actividades tanto del Estado como del Gobernado, a fin de evitar que se presenten abusos por parte del Estado, así como conductas violatorias de dicho orden jurídico, tal como la comisión de delito, entiendo a este como la acción y omisión típica, antijurídica y culpable, y en ocasiones sometida a una condición objetiva de punibilidad.

SÉPTIMA: Los elementos esenciales del delito, son: la conducta, la tipicidad, la culpabilidad y la punibilidad.

Asimismo, los delitos se clasifican atendiendo a:

- a) Su gravedad.
- b) La conducta del agente.
- c) Su resultado.
- d) El daño que causan.
- e) Su duración.
- f) Elemento interno o culpabilidad.
- g) Su estructura.
- h) El número de actos.
- i) El número de agentes.
- j) Su forma de persecución, y
- k) En función de su materia.

OCTAVA: Para el caso de la comisión de delitos o conductas violatorias del orden jurídico, el Estado se encuentra facultado para imponer sanciones a quienes los cometan, las cuales pueden consistir en:

- a) Sanciones corporales.
- b) Sanciones de nulidad.
- c) Sanciones pecuniarias.
- d) Sanciones penales.
- e) Sanciones procesales.
- f) Sanciones sociales.

NOVENA: Para la imposición de las sanciones, señaladas con anterioridad, el juzgador, podrá acudir en situaciones específicas a la aplicación de la ley por analogía, consistente en aplicar a una situación imprevista, un precepto relativo a un caso semejante, en el que exista la misma razón para resolver el caso imprevisto en igual forma que el previsto.

DÉCIMA: En materia civil, la sentencia definitiva, debe ser en un principio conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de ley, siendo válido el recurrir a la analogía como fundamento de la sentencia, atendiendo a la regla de que donde hay la misma razón debe haber la misma disposición.

UNDÉCIMA: Por lo que respecta a la materia penal, la aplicación de la analogía esta expresamente prohibida, en virtud de que un hecho que no este tipificado en la ley como delito, no puedo conducir a la imposición de una pena por analogía, toda vez que para todo hecho considerado como delito, debe preverse expresamente la pena correspondiente en el caso de su comisión.

DÉCIMA

SEGUNDA: En nuestro Derecho Positivo, la prohibición de acudir la analogía en materia del orden criminal, se encuentra regulada en el artículo 14 párrafo tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

DÉCIMA

TERCERA: Por lo que corresponde al delito de defraudación, lo comete quién con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

DÉCIMA

CUARTA: La defraudación fiscal, compromete ciertamente las relaciones del Estado con la sociedad en su conjunto, en virtud de que existe una ocultación del patrimonio o de ingresos gravados, aplicación de gastos impropios o inexistentes, percepción de beneficios fiscales inmerecidos, en perjuicio del erario público.

DÉCIMO**QUINTA:**

En el delito de defraudación fiscal se lesiona esencialmente al fisco federal, toda vez que es el propio Estado el que deja de percibir los impuestos necesarios para la realización de sus fines, por lo que se produce una inequitativa y desigual alteración en el patrimonio común de la colectividad, vulnerando el interés público.

DÉCIMO**SEXTA:**

La defraudación fiscal es un delito especial, pues se encuentra tipificada en una ley distinta al Código Penal, y dicha ley es el Código Fiscal de la Federación.

DÉCIMO**SÉPTIMA:**

El delito de defraudación fiscal, aparece por primera vez dentro del marco jurídico mexicano en la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal, publicada el 31 de diciembre de 1947 en el Diario Oficial de la Federación.

DÉCIMA**OCTAVA:**

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación vigente, el cual fue expedido el 30 de diciembre de 1981, entrando en vigor el 1° de enero de 1983, que después de múltiples reformas, actualmente tipifica al delito de defraudación fiscal, dentro de su Título IV, Capítulo II, De las infracciones y delitos fiscales, en su artículo 108.

DÉCIMO**NOVENA:**

Asimismo, el artículo 109 del ordenamiento referido en el párrafo que antecede se describen una serie de conductas, que serán sancionadas con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal, lo cual resulta del todo inconstitucional, toda vez que se viola la garantía de seguridad jurídica, consagrada en el artículo 14 párrafo tercero de nuestra Carta Magna, al aplicar por simple analogía las penas correspondiente a la defraudación fiscal.

VIGÉSIMA:

Finalmente, consideramos necesario que se realice una auténtica reforma fiscal, en la que se respete la esfera jurídica de los contribuyentes la cual propicie un sano y adecuado desarrollo de la relación fisco-contribuyente. Por lo que en el caso específico del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, debe establecerse en forma clara y precisa que las conductas ahí descritas, son equiparables al delito de defraudación fiscal; o bien que el mismo sea derogado.

BIBLIOGRAFIA

Acosta Romero, Miguel, **“Compendio de Derecho Administrativo, Parte General”**, México, Editorial Porrúa, Año 2001, 3ª Edición.

Bazdresch, Luis, **“Garantías Constitucionales”**, México, Editorial Trillas, Año 1998, 5º Edición, Segunda reimpresión, Año 2002.

Burgoa Orihuela, Ignacio, **“Las Garantías Individuales”** México, Editorial Porrúa, Año 2002, 35º Edición.

Burgoa Orihuela, Ignacio, **“Derecho Constitucional Mexicano”**, México, Editorial Porrúa, Año 1997, 11º Edición.

Carranca y Trujillo, Raúl, **“Derecho Penal Mexicano, Parte General”**, México, Editorial Porrúa, Año 1995, 18º Edición.

Carrasco, Iriarte, Hugo, **“Derecho Fiscal II”**, México, Ediciones Iure, Año 2001.

Carrasco, Iriarte, Hugo, **“Derecho Fiscal Constitucional”**, México, Editorial Oxford, Año 2002, 4º Edición.

Castellanos Tena, Fernando, **“Derecho Penal”**, México, Editorial Porrúa.

Coronado, Mariano, **“Elementos de Derecho Constitucional Mexicano (1899)”**, México, Editorial Oxford, Año 1999, Grandes Clásicos del Derecho, Volumen I.

Cuello Calón, Eugenio, **"Derecho Penal, Parte General"**, México, Editorial Nacional, Año 1973, 9° Edición.

De la Garza, Sergio Francisco, **"Derecho Financiero Mexicano"**, México, Editorial Porrúa, Año 2002, 24° Edición.

Diccionario Jurídico Espasa Siglo XXI, España, Editorial Espasa, Año 2002.

Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, Año 2001.

Diccionarios Jurídicos Temáticos, Volumen 2, **"Derecho Constitucional"**, México, Editorial Harla, Año 1997.

Diccionarios Jurídicos Temáticos, Volumen 3, **"Derecho Administrativo"**, México, Editorial Harla, Año 1997.

Fernández, Martínez, Refugio de Jesús, **"Derecho Fiscal"**, México, Editorial Mc Graw Hill, Año 2002.

García Maynez Eduardo, **"Introducción al Estudio del Derecho"**, México, Editorial Porrúa, Año 2003, 55° Edición.

Garrido, Luis, y Mariano Jiménez Huerta, **“Estudio crítico de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia federal”**, México, Editorial Criminalia, Año 1948, Tomo XIV, número 11.

Gran Diccionario Jurídico Especializado de los Grandes Juristas, México, Editorial Editores Libros Técnicos, Año 1999.

Jellinek, Georg, **“La Teoría General del Estado”**, México, Editorial Oxford, Año 1999.

Jiménez de Asua, Luis, **“Lecciones de Derecho Penal”**, México, Editorial Oxford, Año 2000, Biblioteca Clásicos del Derecho, Primera serie, Volumen VII.

Kelsen, Hans, **“Compendio de Teoría General del Estado”**, México, Editorial Colofón, Año 2000, 2º Edición.

Hobbes, Thomas, **"Leviatán"**, México, Editorial Fondo de Cultura Económica, Año 1996, 7° Reimpresión en Español.

López Betancourt, Eduardo, **"Teoría del Delito."** México, Editorial Porrúa, Año 1994.

Orellana Wiarco, Octavio, Alberto, **"El Delito de Defraudación Fiscal"**, México, Editorial Porrúa, Año 2001.

Pavón Vasconcelos, Francisco, **"Manual de Derecho Penal Mexicano"**, México, Editorial Porrúa, Año 1995, 12° Edición.

Porrúa Pérez, Francisco, **"Teoría del Estado"**, México, Editorial Porrúa, Año 1992, 25° Edición.

Porte Petit, Candaudap, Celestino, **"Derecho Penal, Parte General"**, México, Editorial Trillas, Año 1990, 2° Edición.

Rabasa, Emilio, **“El artículo 14 y el Juicio Constitucional”**, México, Editorial Porrúa, Año 2000, 7ª Edición.

Welzel, Hans, **“Derecho Penal Alemán”**, Chile, Editorial Jurídica de Chile, Año 1993, 4ª Edición Castellana.

BIBLIOGRAFÍA ELECTRÓNICA

<http://www.bma.org.mx>

<http://www.fisnet.com.mx>

<http://www.fce.com.cr>

<http://www.fiscalnavarra.net>

LEGISLACIÓN.

Agenda Fiscal 2003, Código Fiscal de la Federación, México, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, Año 2003.

Código Penal Federal, Editorial Sista, México, Año 2003.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, Editorial Sista, Año 2002.

Jurisconsulta 2003, Jurisprudencia y Tesis aisladas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1917-2003, Nueva Versión Actualizada a mayo de 2003, Enterprise software.

HEMEROGRAFIA

Revista Mundo Fiscal, Número I, Junio de 2000, "**Delito Penal Fiscal**", por Oswaldo Guillermo Reyes Corona, y Oswaldo Reyes Mora.

Revista Mundo Fiscal, Número VII, Julio de 2001, "**Planeación, Elusión y Simulación Fiscal**", por Oswaldo Guillermo Reyes Corona, y Oswaldo Reyes Mora.

INDICE

INTRODUCCION	5
CAPITULO I	
EL ESTADO	
1.1. Concepto, elementos y fines del Estado.	8
1.2. La Actividad Financiera del Estado.	20
1.3. La Potestad Tributaria del Estado.	24
CAPITULO II	
LA SEGURIDAD JURIDICA	
2.1. Concepto de Seguridad Jurídica.	27
2.2. Como Principio General de Derecho.	29
2.3 Como Garantía Individual	30
2.4 Como Límite a la Potestad Tributaria	31
CAPITULO III	
DEL DELITO	
3.1. Concepto del Delito.	33
3.2. Elementos del Delito.	35
3.2.1 Conducta.	35
3.2.2 Tipicidad.	38
3.2.3 Culpabilidad.	39
3.2.4 Punibilidad	40

3.3 Clasificación de los Delitos.	41
3.4 Las Sanciones	45
3.4.1 Concepto de Sanción.	45
3.4.2 Clasificación de las Sanciones.	45
CAPITULO IV	
LA ANALOGIA	
4.1 Concepto.	47
4.2 Regulación Constitucional.	50
4.3 En el Derecho Civil.	52
4.4 En el Derecho Penal.	53
4.5. En el Derecho Fiscal.	55
CAPITULO V	
DEFRAUDACIÓN FISCAL	
5.1. Delitos Fiscales.	56
5.2. Concepto de Defraudación Fiscal.	58
5.3. Consecuencias.	60
5.4 Regulación en nuestro Derecho Positivo.	64
CAPITULO VI	
LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 109 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL APLICARSE LA ANALOGIA EN EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL.	
6.1 Planteamiento del Problema.	74

6.1.1 Consignar deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los obtenidos o determinados conforme a las leyes en las declaraciones que se presten para efectos fiscales.	77
6.1.2 Omitir enterar a las autoridades fiscales cantidades que por concepto de contribuciones se hubieren retenido o recaudado.	80
6.1.3 Beneficiarse sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.	80
6.1.4 Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.	81
6.1.5 Sea responsable por omitir presentar por más de 12 meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales dejando de pagar contribución correspondiente.	81
6.2 PROPUESTA DE SOLUCION	82
CONCLUSIONES	85
BIBLIOGRAFIA	92
BIBLIOGRAFIA ELECTRONICA	97
LEGISLACION	98
HEMEROGRAFIA	99