



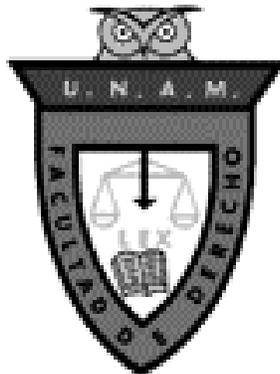
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO PENAL**

“ESTUDIO DOGMÁTICO DEL ARTÍCULO 108 INCISO A DEL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN: DEFRAUDACIÓN
FISCAL EN LA UTILIZACIÓN DE DOCUMENTOS FALSOS”

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA:
ELENA NAZARET VERA HERNÁNDEZ

ASESOR: LIC. JOSÉ PABLO PATIÑO Y SOUZA



CIUDAD UNIVERSITARIA,

2007



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MI MADRE

No me alcanzaría mi vida entera
para agradecerte tu dedicación,
trabajo, amor, sacrificio y todo
aquello que hiciste para que yo
saliera adelante y pudiera llegar
hasta este momento.

Mi más profundo agradecimiento
respeto y admiración.

A DIOS

Porque cuando he estado a punto
de claudicar me has dado la fuerza
y la espiritualidad para superar
cualquier eventualidad.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO

Por haberme dado la oportunidad
de pertenecer a tan distinguida
institución y el orgullo que
representa ser universitario.

A LA FACULTAD DE DERECHO

A mis maestros, por sus enseñanzas y sus
consejos , por hacer de mi una profesionista.

En memoria de mi padre
ZAVEL VERA RAMÍREZ

Por enseñarme que la vida no es fácil,
pero que con esfuerzo y perseverancia
podemos alcanzar nuestros sueños.

Siempre estas en mi corazón.

A MI ESPOSO

A quien con su amor, cariño,
respeto, comprensión y esfuerzo,
hemos salido triunfantes de
cualquier adversidad.

Te amo.

A MI HIJA

Gracias por darme el regalo
mas grande que una mujer puede
desear, el de ser madre.

Te quiero.

A MIS HERMANOS
ZAVEL, RÓMULO, ROSA E ITA

Por todo lo que hemos compartido
y aunque no siempre nos pongamos
de acuerdo en muchas cosas me
siento muy orgullosa de tenerlos
siempre conmigo.

A LIC. JOSÉ PABLO PATIÑO Y SOUZA

Con el agradecimiento sincero
por la paciencia y dedicación
para la elaboración de este pequeño
trabajo.

De todo corazón, gracias.

A LA FAMILIA LEON TURRUBIATES

Por el apoyo que siempre
me han brindado en los
momentos más difíciles,
así como su amistad
invaluable y comprensión.

Los quiero, mil gracias.

A MIS SOBRINOS
ANA PAULA Y SANTIAGO
Con todo cariño, gracias.

A MIS AMIGOS

Nayeli, Leehyne, Karla, Soni,
Lili, Manuel, Vicos, Chava, Fabricio,
Fili, Fernando, Jorge, Luis Alberto,
Alejandro, Angela, Angy, Norberto,
Juan Pablo, Edith y Nancy, por su
amistad y su apoyo incondicional.

Los quiero.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	I
--------------	---

CAPÍTULO I ANTECEDENTES HISTÓRICOS

1.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS EN MÉXICO	1
1.1.1. ÉPOCA PREHISPÁNICA	1
1.1.2. ÉPOCA COLONIAL	2
1.1.3. ÉPOCA INDEPENDIENTE	5
1.2. ANTECEDENTES DE LA NORMATIVIDAD EN MATERIA PENAL FISCAL EN MÉXICO	8
1.2.1. ORDENANZAS GENERALES DE ADUANAS MARÍTIMAS Y FRONTERIZAS	8
1.2.2. LEY FEDERAL DEL TIMBRE	9
1.2.3. LEY GENERAL DEL TIMBRE	9
1.2.4. LEY PENAL DE DEFRAUDACIÓN IMPOSITIVA EN MATERIA FISCAL	11
1.2.5. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1948	13
1.2.6. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1967	13
1.2.7. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1983	13
1.2.8. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1996	14
1.2.9. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 2004	15

CAPÍTULO II CONCEPTOS BÁSICOS DE LAS CONTRIBUCIONES

2.1. CONTRIBUCIONES Y HACIENDA PÚBLICA	17
2.1.1. FUNCIONES DEL ESTADO CONTEMPORÁNEO	17
2.1.2. OBTENCIÓN INGRESOS	18
2.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS	20
2.2.1. NOCIÓN CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUCIÓN	20
2.2.2. PRINCIPIO DE GENERALIDAD	25
2.2.3. PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD	25
2.2.4. PRINCIPIO DE JUSTICIA IMPOSITIVA	26
2.2.5. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA	26
2.2.6. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA	26
2.2.7. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA	27
2.2.8. CONTRIBUYENTES CONFORME LA CONSTITUCIÓN	27
2.3. ELEMENTOS SUSTANCIALES DE LAS CONTRIBUCIONES	27
2.3.1. CONTRIBUCIONES EN GENERAL	27
2.3.2. IMPUESTOS	28
2.3.3. DERECHOS	38
2.3.4. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS	40
2.3.5. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	40
2.3.6. RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA	41

2.3.7. HECHO GENERADOR	42
2.4. CUMPLIMIENTO DE LAS CONTRIBUCIONES	43
2.4.1. PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES	43
2.4.2. REGISTRO DE LOS CONTRIBUYENTES	44
2.4.3. CONTABILIDAD	46
2.4.4 DECLARACIONES Y AVISOS	49
2.5. INCUMPLIMIENTO DE LAS CONTRIBUCIONES	52
2.5.1. INCUMPLIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE	52
2.5.2 RESPONSABILIDAD ORIGINADA POR EL INCUMPLIMIENTO	54
2.5.3 RESPONSABILIDAD PENAL	55

CAPITULO III POLÍTICA CRIMINAL FISCAL

3.1. DEFINICIÓN DE POLÍTICA CRIMINAL	58
3.2. PRINCIPIOS QUE RIGEN AL DERECHO PENAL	59
3.3. LA PENA COMO FUNCIÓN PRIMORDIAL DEL DERECHO PENAL	63
3.4. FUNCIÓN DE LA PENA	77
3.5. LA POLÍTICA CRIMINAL EN LOS DELITOS FISCALES	78

CAPÍTULO IV TEORÍA DEL DELITO

4.1 CONCEPTOS GENERALES DE LA DOGMÁTICA JURÍDICO PENAL	80
4.1.1 DEFINICIÓN DE DERECHO PENAL	83
4.1.2 DEFINICIÓN DE DELITO	84
4.1.3 DELITOS ESPECIALES	96
4.2 LA CONDUCTA	96
4.2.1 CONCEPTO	97
4.2.1.1 LA ACCIÓN	97
4.2.1.2 LA OMISIÓN	100
4.2.2 EL HECHO	101
4.3 CLASIFICACIÓN DEL DELITO	101
4.3.1. EN ODEN A LA CONDUCTA	102
4.3.1.1. UNISUBSISTENTES O PLURISUBSISTENTES	102
4.3.1.2. HABITUALES	102
4.3.2. EN ÓRDEN AL RESULTADO	103
4.3.2.1. INSTANTÁNEO	103
4.3.2.2 INSTANTÁNEO CON EFECTOS PERMANENTES	104
4.3.2.3. PERMANENTE	104
4.3.2.4. CONTINUADO	105
4.3.2.5. DE SIMPLE CONDUCTA O FORMAL	105
4.3.2.6. DE RESULTADO MATERIAL	106
4.3.2.7. DE DAÑO O DE PELIGRO	106
4.3.3. AUSENCIA DE CONDUCTA	107
4.3.3.1. VIS ABSOLUTA O FUERZA FÍSICA IRRESISTIBLE	108
4.3.3.2. VIS MAYOR O FUERZA FÍSICA EXTERIOR IRRESISTIBLE	108

Y NATURAL	
4.4. EL TIPO	109
4.4.1. CONCEPTO	109
4.4.2. ELEMENTOS OBJETIVOS DEL TIPO	110
4.4.2.1. SUJETO ACTIVO	110
4.4.2.2. SUJETO PASIVO	111
4.4.2.3. OBJETO JURÍDICAMENTE TUTELADO	112
4.4.2.4. OBJETO MATERIAL	113
4.4.2.5. MODALIDADES DE LA CONDUCTA	113
4.4.3. ELEMENTOS NORMATIVOS DEL TIPO	114
4.4.3.1. USO DE ENGAÑOS	115
4.4.3.2. APROVECHAMIENTO DE ERRORES	115
4.4.3.3. OMITIR PARCIAL O TOTALMENTE EL PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN	115
4.4.3.4. OBTENER UN BENEFICIO INDEBIDO	116
4.4.3.5. EN PERJUICIO DEL FISCO FEDERAL	117
4.4.4. ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL TIPO	117
4.5. CLASIFICACIÓN DEL DELITO EN ORDEN AL TIPO	117
4.5.1. SIMPLE O BÁSICO, AUTÓNOMO, INDEPENDIENTE Y FUNDAMENTAL	117
4.5.2. ESPECIAL	118
4.5.3. COMPLEMENTADO, CIRCUNSTANCIADO O SUBORDINADO	118
4.5.4. NORMAL O ANORMAL	118
4.5.5. DE FORMULACION LIBRE Y CASUÍSTICAMENTE FORMADO	119
4.5.6. DE DAÑO O LESIÓN, TIPOS DE PELIGRO	119
4.6. TIPICIDAD	120
4.7. ATIPICIDAD	121
4.7.1. HIPÓTESIS DE ATIPICIDAD	121
4.8. ANTIJURIDICIDAD	122
4.9. CAUSAS DE JUSTIFICACION	123
4.9.1. LEGÍTIMA DEFENSA	124
4.9.2. ESTADO DE NECESIDAD	126
4.9.3. CUMPLIMIENTO DE UN DEBER	127
4.9.4. EJERCICIO DE UN DERECHO	128
4.9.5. CONSENTIMIENTO DEL INTERESADO	128
4.10. IMPUTABILIDAD	129
4.10.1. EL DOBLE ASPECTO	130
4.10.2. ACCIONES LIBRES EN SU CAUSA	130
4.11. INIMPUTABILIDAD	131
4.11.1. TRANSTORNO MENTAL TRANSITORIO	132
4.12. CULPABILIDAD	133
4.13. INCULPABILIDAD	139
4.13.1. HIPOTESIS DE INCULPABILIDAD	139
4.13.1.1. ERROR	139
4.13.1.2. NO EXIGIBILIDAD DE OTRA CONDUCTA	140

4.14. CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD	141
4.15. PUNIBILIDAD Y EXCUSAS ABSOLUTORIAS	142
4.16. ITER CRIMINIS	144
4.16.1. FASE INTERNA	144
4.16.2. FASE EXTERNA	146
4.17. TENTATIVA	149
4.17.1. TENTATIVA PUNIBLE	149
4.17.2. TENTATIVA NO PUNIBLE	150
4.18. PARTICIPACIÓN	151
4.19. CONCURSO DE DELITOS	154
4.19.1. CONCURSO IDEAL O FORMAL	154
4.19.2. CONCURSO REAL O MATERIAL	155
4.20. MODO DE PERSECUCION DEL DELITO	155
4.20.1 QUERELLA	155
4.20.2 FUNDAMENTACIÓN POLÍTICA	156
4.20.3 NATURALEZA JURÍDICA	157
4.20.4 FORMULACIÓN LEGAL	158
4.20.5 REPRESENTANTE POR DISPOSICIÓN DE LA LEY	159
4.20.6 EXTINCIÓN DE DERECHO DE QUERELLA	159
4.20.7 QUERELLA EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL	160
CONCLUSIONES	163
PROPUESTA	166
BIBLIOGRAFÍA	170

INTRODUCCIÓN

El Estado es titular de facultades extraordinarias, las cuales emanan de su naturaleza. Esa naturaleza, de por sí compleja, se explica por medio de reconocer la existencia de una voluntad político-social, originada en el consenso popular, la cual es necesaria para legitimar y armonizar la vida en común por la vía del derecho. Tal voluntad goza de la prerrogativa de imponer sus decisiones, incluso por encima de la voluntad de cualquier miembro de la comunidad, con la única limitación de que, al hacerlo, éste se subordine a las disposiciones normativas preestablecidas. Por eso, el poder del Estado es irresistible por parte de los particulares. En este sentido, es fácil advertir que la potestad tributaria tiene su fundamento en el poder soberano de que está investido el Estado.

La actividad financiera del Estado es el universo de acciones y actos por cuyo medio éste obtiene recursos para realizar el gasto público y la manera cómo éstos se administran, o sea, la obtención de medios económicos y su inversión en la atención de las necesidades generales de la población y las propias del Estado. Resulta evidente que, por su contenido, la actividad financiera del Estado desde el punto de vista jurídico implica cuatro situaciones sustanciales: la obtención del ingreso, el manejo adecuado de los recursos recabados, la realización de erogaciones destinadas al sostenimiento del aparato estatal y la realización de la justicia individual, social y colectiva.

Las contribuciones representan el más importante caudal de ingresos para que el Estado Mexicano pueda realizar de manera oportuna y correcta las funciones y actividades necesarias que le están encomendadas en la Constitución para el mantenimiento y preservación de la estabilidad económica y el desarrollo social; por lo que de omitirse total o parcialmente el pago de las mismas y obtener algún beneficio indebido, afectaría la recaudación tributaria y por ende a la sociedad en su conjunto.

Muchos son los contribuyentes que pueden estar situados en lo que se conoce como delitos en materia fiscal y más específico dentro de la defraudación fiscal en la utilización de documentos falsos, en ocasiones sin saberlo, o sin conocer las consecuencias y responsabilidades en las que se pueden ver envueltos, las causas principales en mi muy particular punto de vista podrían ser las siguientes:

a) Desinformación al respecto; b) Falta de interés en la materia; c) Desconocimiento de su situación fiscal por no contar con una estructura administrativa adecuada o no apoyarse en asesores profesionales en esta especialidad; d) desconocimiento de sus obligaciones de acuerdo a su régimen fiscal; e) Por falta de liquidez incurren en omisión o incumplimiento de sus obligaciones; o bien, f) Contribuyentes que, con conocimiento de causa, su conducta se inclina a la comisión de un delito de carácter fiscal, es decir, en éste último caso, el contribuyente “se arriesga” al cometer un delito buscando un “ahorro” en el pago de contribuciones fiscales.

Al respecto, cabe recordar que las autoridades fiscales tienen amplias facultades de comprobación, con el fin de incrementar la recaudación tributaria y ejemplificar con sanciones económicas y en algunos casos con penas de privación de la libertad a los contribuyentes que cometan alguno de los delitos fiscales contenidos en el Código Fiscal de la Federación, ya sea directa o indirectamente.

La Secretaria de Hacienda y Crédito Público y el organismo descentralizado denominado S.A.T. (Sistema de Administración Tributaria) se encargan de orientar, aplicar medidas recaudatorias, ampliar la base tributaria (de contribuyentes cautivos), fiscalizar a los contribuyentes y presentar querellas por la presunción de la comisión de delitos fiscales.

Durante la última década se ha advertido un interés creciente por mejorar la recaudación y minimizar la defraudación fiscal; sin embargo los resultados

obtenidos han sido escasos en relación con los que era posible esperar, dado la magnitud de esfuerzos realizados y recursos empleados.

El desarrollo del presente trabajo se propone en cuatro capítulos, analizar y exponer el panorama de los aspectos más relevantes a mi entender, del delito de defraudación fiscal en la utilización de documentos falsos, mismo que se plantea sobre las bases del siguiente esquema:

El Capítulo Primero describe brevemente la evolución histórico legislativa del delito en estudio; la exposición de la diferentes leyes que han hecho referencia al delito de defraudación fiscal, conocido como tal, así como sus precedentes más inmediatos.

Las consideraciones conceptuales fundamentales para el estudio de la defraudación fiscal se exponen en el Capítulo Segundo, en éste se hace referencia a las contribuciones y la Hacienda Pública, principios Constitucionales de los impuestos, los elementos sustanciales de las contribuciones, así como su cumplimiento e incumplimiento de las contribuciones hasta llegar a la responsabilidad penal.

El Capítulo Tercero aborda la política criminal fiscal la cual considero necesaria para tener un mayor entendimiento sobre la prevención y represión de la criminalidad del delito en comento, a través de las disposiciones legislativas que crean o definen las conductas delictivas, así como las sanciones penales que a ellas correspondan.

El estudio dogmático del artículo 108 inciso a) del Código Fiscal de la Federación: defraudación fiscal en la utilización de documentos falsos es tema de análisis del Cuarto y último Capítulo de esta investigación, el cual plantea el estudio de la teoría del delito, aplicando la dogmática jurídico penal, estudiando los

elementos del delito como lo son la conducta, la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad.

Finalizo el trabajo con las conclusiones obtenidas a lo largo de este trabajo junto con la propuesta que se plantea como centro y gui3n de la presente investigaci3n, para concluir con la recopilaci3n de las diversas fuentes que he utilizado para llevarlas a cabo.

De esta forma, el trabajo monogr3fico que se presenta es un esfuerzo por abundar y estudiar al delito de defraudaci3n fiscal en la utilizaci3n de documentos falsos, dada la importancia y trascendencia que tiene actualmente la baja recaudaci3n de impuestos y el hecho de que los contribuyentes, por m3ltiples razones, omiten el debido cumplimiento de sus obligaciones en materia tributaria, que afecta de forma importante en el desarrollo de nuestro pa3s.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS

1.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS EN MÉXICO

1.1.1. ÉPOCA PREHISPÁNICA

Las primeras manifestaciones de tributación en México aparecen en los códices aztecas, en los cuales se registra que el rey de Azcapotzalco pedía como tributo a los aztecas una balsa sembrada de flores y frutos, además, una garza empollando y al momento de recibirla ésta debería estar picando un cascarón; a cambio ellos recibirían beneficios en su comunidad. Asimismo los “*Tequiámatl*” (papeles o registros de tributos), fueron género de esos códices, que se relacionan con la administración pública dentro del Imperio Mexica.

El verbo tributar cobró tal importancia que los aztecas se organizaron para facilitar la recaudación, nombraron entonces a los “*Calpixquis*”, primeros recaudadores, quienes identificaban su función llevando una vara en una mano y un abanico en la otra. Se pagaban tributos normales, de tiempo de guerra y religiosos, además de otros que se daban en diversas ceremonias. La recaudación de esos pueblos requería de funcionarios que llevaran un registro pormenorizado de los pueblos y ciudades tributarias, así como de la enumeración y valuación de las riquezas recibidas. La matrícula de de tributos es uno de los documentos más importantes de los códices dedicados a la administración y a la hacienda pública.

Los tributos a que estaban obligados los pueblos sometidos a los aztecas eran de dos tipos:

a) En especie o en mercancía (impuesto según provincia, su población, riqueza e industria);

b) Tributos en servicios especiales que estaban obligados a prestar los vecinos de los pueblos sometidos.¹

Como se observa, en la época prehispánica, en el pueblo azteca existía la figura de la recaudación la que se obtenía principalmente de manera pacífica o voluntaria y de manera obligatoria a los pobladores de territorios sometidos provenientes de medios violentos, como la lucha armada.

1.1.2. ÉPOCA COLONIAL

A la caída de Tenochtitlan, quedando Hernán Cortés como autoridad máxima durante los primeros años de conquista y colonización (1521-1524) como gobernador general, y en su calidad de justicia mayor, tenía facultades para impartir justicia en los ramos criminal y civil, incluyendo la materia tributaria, para la cual no existía una instancia específica y separada.

La Nueva España únicamente podía comerciar con la metrópoli; en realidad se trataba de un comercio cerrado, monopolista a favor de la península. Esta situación en sí misma grave, todavía alcanzaba un grado superlativo ante la multiplicidad de impuestos, a partir de la fundación de la villa de la Vera-Cruz, se estableció el “quinto real” destinado al rey de España, que siempre se separaba en forma previa del botín conquistado por los españoles; otro quinto correspondía a Cortés, y el resto del botín era repartido entre los soldados. El mismo Rey de España, celoso de lo que era de él nombró como Tesorero Real al español Alonso de Estrada, y pronto se designaron los burócratas de la hacienda pública, tales como veedores, factores, contadores, ejecutores, etc.

Es en esta época en que se decretaron de diversas contribuciones como los impuestos de avería, almirantazgo, lotería, entre otros.

¹ Cfr. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. **Derecho Fiscal Mexicano**. Sexta Edición. Cárdenas Editor y Distribuidor. México. 1983. p. 6.

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

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

El impuesto de lotería establecido en 1679, con una tasa del 14% sobre la venta total de la lotería.²

Una vez colonizados por los españoles y como gobernantes de la Nueva España establecieron nuevas formas de recabar impuestos por lo que establecieron contribuciones por la entrada y salida de mercancías, carga y descarga de las mismas y el impuesto de avería; tributos que eran favorables tanto para la Corona como para La Nueva España.

En el procedimiento de recaudación de los tributos de la Corona existían dos fases:

a) El repartimiento del tributo entre los tributarios: consistía en la fijación de una cuota individual, con arreglo a la norma general que regía la determinación de los tributos, teniendo en cuenta lo que cada tributario pudiese buenamente dar según su cantidad, su calidad y su posibilidad, reemplazándose posteriormente la

posibilidad, por la igualdad en el repartimiento, de manera que los indígenas supieran lo que debían por año, y entendiéndolo que esos tributos fueran en pro y utilidad de los que pertenecían al pueblo, ordenando el virrey se evitaran daños y hurtos con los indígenas, que se llagarán a cometer constantemente con motivo del repartimiento y cobro.

² Cfr. *Ibidem*. pp. 15 y 16.

El repartimiento fue atribución de los caciques y gobernadores, ayudados por los “*Tequitlatos*”, que eran oficiales subalternos, encargados de un pequeño número de indios que tenían asignados y a quienes recogían el tributo a domicilio.³

b) El cobro: el cobro correspondía también a los caciques y gobernadores, ayudados por los “*Tequitlatos*”. A veces el virrey nombraba encargado especial del cobro a algún indio principal, casi siempre perteneciente a la nobleza. Lo recaudado por caciques y gobernadores se recogía por los corregidores.

Cuando los indios se consideraban afectados por el repartimiento que las autoridades habían realizado, acudían al virrey en demanda de desagravio, haciendo relación de que a causa de no estar bien repartidos los tributos en que estaban tasados, recibían agravio porque algunos pagaban más de lo que debían conforme a la tasación.

El virrey ordenaba a una comisión que revisara la tasación hecha del pueblo correspondiente, y el reparto de tributos.

Con motivo de la revisión, se mandaba repartir de nuevo la tasación de los tributos, igualitariamente de manera que ninguno reciba agravio.⁴

En estos pueblos existió un mayordomo o administrador del encomendero, el “*Calpisque*”, que tuvo como una de sus principales misiones el cobro de los tributos.

De la misma manera que los pueblos de la Corona, el virrey intervino en los de encomienda, generalmente a petición de los indios, para asegurar la distribución del tributo conforme a las normas establecidas y desagraviar a los

³ Cfr. *Ibidem*. p. 17

⁴ Cfr. *Ibidem*. p. 18

indios, enviando comisarios que revisaran la repartición hechos por las autoridades indígenas.⁵

Los abusos cometidos a los indígenas en materia tributaria, ocasionó que éstos se quejaran ante las autoridades de la Colonia, con el propósito de que éstas repararan la injusticia haciendo desaparecer el agravio. Los indios, como los demás súbditos acudían a las autoridades ya sea por la vía gubernativa o judicial, a pedir protección, amparo o la observancia del derecho, siendo la tasación del tributo, el punto de partida de la protección, ya que sin ella, quedaba abandonado a las exigencias del encomendero o del corregidor. Las quejas de los indios, en cualquiera de las dos vías señaladas, tenían la tramitación correspondiente siendo resueltas mediante fallo o resolución fundados en las disposiciones legales vigentes.⁶

1.1.3. ÉPOCA INDEPENDIENTE

Al conocerse en la Nueva España la noticia de abdicación de la familia real a sus derechos a la Corona de España, con motivo de la ocupación francesa de 1808, hubo desconcierto y no faltaron opiniones sobre la posición que debían tomar las Colonias americanas. El dominio del nuevo monarca de España, implicaba el dominio sobre las Colonias, y el dilema era en subordinarse o no al nuevo régimen.

Una de las opiniones más destacadas fue la de fray Melchor de Talamantes, religioso, mercedario de origen peruano, de gran ilustración, radicado en la Nueva España, y que posteriormente se convertiría en uno de los primeros mártires de la independencia.

Talamantes pensaba que las Américas, aún en estado de Colonias, tenían madurez para tomar una representación nacional, de organizarse por sí mismas y de regular y cimentar la administración pública.⁷

⁵ Cfr. *Ibidem*. p. 19

⁶ Cfr. *Ibidem*. p. 20.

⁷ Cfr. GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, Alfonso. La Justicia Tributaria en México. s.n.e. Editorial Jus. México. 1992. p. 88.

Fray Melchor de Talamantes en materia hacendaria propuso:

1.- Que el Congreso confirmara la administración del erario, nombrando dos miembros del mismo Congreso para concurrir con voto decisivo a las juntas de hacienda exigiendo que dicha junta presente cada cuatrimestre el estado del erario y sus gastos.

2.- Suprimir las trabas a la minería, agricultura, industria y comercio.

3.- Extinguir las contribuciones eclesiásticas, excepto la media anata y los dos novenos.

Las intenciones de Talamantes de controlar el erario, de suprimir los beneficios y de permitir el desarrollo agrícola, industrial y comercial de la colonia eliminando las trabas y los monopolios eran muy idealistas y como consecuencia le trajeron muchos enemigos y problemas por lo que su plan no se llevo a cabo.⁸

La incomprensión de los españoles peninsulares a los problemas de las Américas, originaron movimientos armados entre ellos los de Hidalgo y Morelos.

Así el Bando de Hidalgo, de 6 de diciembre de 1810, se hacía alusión :

a) Que los dueños de los esclavos deberían liberarlos dentro del término de diez días, en caso contrario se le castigaría con pena de muerte.

b) Disponía finalizar en lo sucesivo con la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban y todo cobro ilegal que a los indios se les exigía.

⁸ Cfr. *Ibidem*. p. 89.

c) Señalaba que en todos los negocios judiciales, documentos, escrituras y actuaciones se hiciera uso del papel común, quedando abolido el del sellado.⁹

Como es de notar que en esa época y en todas los altos gravámenes impiden que la gente de escasos recursos mejoren sus condiciones de vida.

Por su parte José María Morelos, convoca a un Congreso que se instalaría en Chilpancingo el 14 de septiembre 1813, en que presentó una ponencia de 23 puntos, como bases para una nueva Constitución la cual se conoció como “Sentimientos de la Nación”, como puntos esenciales señalaba: la abolición de la esclavitud para siempre; que la leyes fueran tales que moderaran la opulencia y la indigencia; que se aumentara el jornal del pobre, mejorándose sus costumbres y alejándose de la ignorancia; que las leyes generales comprendieran a todos, sin excepción de cuerpos privilegiados; y suprimir la infinidad de tributos e imposiciones agobiantes, como el estanco y la alcabala, sustituyéndose por gravámenes más ligeros.

Por la presión de las fuerzas realistas, se trasladó el Congreso a Apatzingán, en donde se emitió un decreto para la libertad de la América Septentrional.¹⁰

Las ideas de Hidalgo y Morelos no distanciaban de las de Talamantes la diferencia fue que éstos pudieron llevar a cabo sus ideales como la abolición de la esclavitud aunque no en su totalidad y que los gravámenes y tributos fueran justos y aplicables para todos sin distinción de clases.

1.2. ANTECEDENTES DE LA NORMATIVIDAD EN MATERIA PENAL FISCAL EN MÉXICO

1.2.1. ORDENANZAS GENERALES DE ADUANAS MARÍTIMAS Y FRONTERIZAS

⁹ Cfr. *Ibidem*. p. 90.

¹⁰ Cfr. *Ibidem*. p. 91.

Al surgimiento de la vida independiente, México se encontraba carente de todos los elementos legislativos necesarios para constituir una verdadera nación, aunado a que se recibe un legado de legislación española diversificada, incompleta e inadecuada a la nueva realidad social.

Debido a que al consumarse la independencia, México se encontraba en una franca desorganización, la actividad legislativa estuvo enfocada principalmente a la creación de nuevas normas tendientes a restablecer el orden público, concretamente a organizar al nuevo Estado, regulando únicamente dentro del derecho penal fiscal el delito de contrabando por ser un problema que necesitaba inmediata atención.

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

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

En los casos de defraudación, dichas conductas eran sancionadas con la pérdida de la mercancía y se les obligaba a pagar el doble del impuesto omitido.¹¹

¹¹ Cfr. HERNÁNDEZ ESPARZA, Abdón. **El Delito de Defraudación Fiscal**. Primera Edición. Editorial Botas. México. 1962. p. 42.

1.2.2. LEY FEDERAL DEL TIMBRE

Esta ley fue expedida el 25 de abril de 1893, se distingue por que se hace una separación entre las infracciones simples y de los delitos, el artículo 132, les denominó: “infracciones con responsabilidad criminal”, que se caracterizan por haber sido cometidas con dolo, es decir, la manifiesta intención de defraudar los intereses del erario público, ya sea por comisión del contribuyente o por actitudes de grave responsabilidad de los fedatarios o servidores públicos.¹²

Como es de notar en esta Ley se habla de la defraudación no como delito sino como una infracción que trae aparejada una responsabilidad criminal por haberse cometido dolosamente contra el erario público.

1.2.3. LEY GENERAL DEL TIMBRE

La Ley del Timbre expedida el 31 de diciembre de 1871, que si bien es cierto no tuvo vigencia inmediata, sí estableció las bases para el cambio impositivo del antiguo papel sellado y por la cual se crea la Oficina Impresora del Timbre. Los delitos mencionados por esta ley fueron los de falsificación y fraude.¹³

El 28 de marzo de 1876, se expidió una nueva Ley del Timbre y se distingue de la anterior por ser más detallista en cuanto las infracciones administrativas y tuvo una vigencia de tres años.

En 1887, surge una nueva Ley, la cual sistematiza y facilita a los causantes su aplicación; fue expedida el 31 de marzo de 1887 y entró en vigor el 1 de julio del mismo año, realizando la distinción entre el comercio al mayoreo y menudeo.¹⁴

¹² Cfr. SÁNCHEZ VEGA, Alejandro. La Defraudación Fiscal y sus Equiparables como Delitos Graves. s.n.e. Editorial Sista. México. 1991. p 103.

¹³ Cfr. *Ibidem*. p. 102.

¹⁴ Cfr. PLASENCIA PACHECO, Antonio. Ley General del Timbre. Tesis de Licenciatura. México. UNAM. 1977. p.11.

Asimismo, esta Ley señalaba que el impuesto se causaba en los actos, contratos y documentos especificados por la ley y que debían extenderse por escrito a fin de cancelar en ellas las estampillas comunes de la Renta General de Contribución Federal de Impuestos Especiales.¹⁵

El 23 de diciembre de 1931, se expidió la nueva Ley que se redujo considerablemente a 57 fracciones que tuvo tres aspectos novedosos como los contratos de suministros de fuerza eléctrica, de teléfonos, de agua, pavimentación, gas, calefacción, el concepto de juegos, en el que se gravaban los ingresos brutos por apuesta y finalmente el registro de títulos profesionales.

La Ley General del Timbre de 1953, se expidió el 30 de diciembre de 1952, siendo presidente de la República Adolfo Ruiz Cortinez y Secretario de Hacienda el licenciado Antonio Carrillo Flores.¹⁶

1.2.4. LEY PENAL DE DEFRAUDACIÓN IMPOSITIVA EN MATERIA FISCAL

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

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

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

¹⁵ Cfr. *Ibidem*. p. 13.

¹⁶ Cfr. *Ibidem*. pág. 14.

1.- La simulación de un acto jurídico que impone la omisión total o parcial del pago de contribuciones.

2.- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.

3.- No entregar a las autoridades fiscales dentro del plazo señalado en el requerimiento legal del pago, las cantidades retenidas a los causantes por concepto de impuesto.

4.- Omitir la expedición de documentos en que conforme a las leyes fiscales deba cubrir su impuesto.

5.- Ocultar bienes o consignar pasivo total o parcialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.

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

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

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

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

Aquí se aplicaba una sanción de tres meses a dos años de prisión, cuando el monto de lo defraudado o de lo que se intentaba defraudar era

inferior a \$50,000.00 pesos y prisión de dos a nueve años, si excedía de dicha cantidad.

En los casos en los que no se podía precisar la cantidad defraudada, la pena fluctuaba de tres a nueve años de prisión.

La determinación de las cantidades se hacía tomando en cuenta lo defraudado y lo que se había intentado defraudar dentro un ejercicio fiscal, aun cuando se tratara de impuestos distintos.¹⁷

La Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal tuvo una vida fugaz puesto que estuvo vigente únicamente el año de 1948, sin embargo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público nunca aplicó la Ley, tomando en consideración la novedad de la misma y la carencia de conocimientos, educación y preparación que respecto de las obligaciones fiscales tenía un gran número de causantes.¹⁸

1.2.5. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1948

El 30 de diciembre de 1948, se expidió un decreto mediante el cual se adicionaron al Código Fiscal de la Federación los artículos del 241 al 283, inclusive, se utilizaron para enumerar, tipificar y sancionar, entre otros, en la fracción IX el delito de defraudación fiscal.

1.2.6. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1967

Entró en vigor el primero de abril de 1967, en el cual se dieron reglas generales, se tipificaron y sancionaron, entre otros, los siguientes delitos fiscales:

a) En su fracción VIII, se mencionaba las visitas domiciliarias sin mandamiento escrito de autoridad competente.

¹⁷ Cfr. HERNÁNDEZ ESPARZA, Abdón. *Op. Cit.* pp. 45 y 46.

¹⁸ Cfr. *Ibidem.* p. 47.

b) En la fracción IX, se refería a los delitos por violación a los deberes que impone el Registro Federal de contribuyentes.

c) La fracción X, aludía a la Defraudación fiscal.

d) La fracción XIV, indicaba el ejercicio del comercio por más de dos meses sin cumplir con las disposiciones fiscales.

e) En su fracción XV se refería al rompimiento de sellos y alteración de o destrucción dolosa de máquinas registradoras.¹⁹

1.2.7. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1983

El Código que contenía los delitos fiscales antes mencionados se abrogó el 31 de diciembre de 1982, ya que el primero de enero de 1983, entró en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación, el cual contenía un apartado correspondiente a los delitos fiscales y sus sanciones.²⁰

1.2.8. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1996

Entró en vigor el 1 de enero de 1996, con relación a los delitos fiscales el artículo 92 disponía que tratándose de delitos fiscales, no se tomaría en cuenta la media aritmética de la pena, por lo que en todos los casos, para conceder la libertad provisional, el monto de la caución se fijará tomando en cuenta la cuantificación de las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos, que determine la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional.

No obstante el monto de la caución podrá disminuirse en un 50%, previa solicitud, en caso de que el inculpado hubiera pagado o garantizado el interés

¹⁹ Cfr. SÁNCHEZ VEGA, Alejandro. *Op. Cit.* p. 104.

²⁰ Cfr. *Ibidem.* p. 105.

fiscal a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre que existan motivos suficientes que justifiquen dicha recaudación.

En su artículo 111, disponía que no se formulara querrela en los delitos relacionados con la presentación de declaraciones o con la contabilidad, cuando la omisión o el ilícito sea subsanado voluntariamente, antes de que medie en alguna forma la autoridad fiscal.

El artículo 116, mencionaba la desaparición del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, por lo que ya sólo procede el recurso de revocación.²¹

1.2.9. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 2004

El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, señala que para cometer dicho delito se requiere el uso de engaños o aprovechamiento de errores, que se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido que perjudique al fisco. Este artículo sanciona al delito de defraudación con las siguientes penas:

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 exceda de \$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 de \$750,000.00.

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

²¹ Cfr. *Ibidem.* p. 112.

Además señala el delito calificado de defraudación fiscal por los motivos siguientes:

a) Usar documentos falsos.

b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos.

c) Manifestar datos falsos par obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e) Omitir contribuciones retenidas o recaudadas.

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

CAPÍTULO II

CONCEPTOS BÁSICOS DE LAS CONTRIBUCIONES

2.1. CONTRIBUCIONES Y HACIENDA PÚBLICA

Por contribuciones, comenta el profesor Hugo Carrasco Iriarte, se deben entender: "...las obligaciones unilaterales, establecidas por la ley, que corren a cargo de los gobernados y cuyo objeto es allegar fondos para sostener el gasto público"¹.

El mismo autor refiere que por Hacienda Pública se debe entender: "...el conjunto de bienes que un gobierno posee en un momento dado, para realizar sus atribuciones, así como las deudas que son a su cargo por el mismo motivo."²

Para poder entender el fenómeno de las contribuciones como tal, es necesario realizar un acercamiento al Derecho Financiero en, y con posterioridad al Derecho Fiscal o Tributario.

Es importante señalar que el objeto del Derecho Financiero es normar aquello que se relaciona jurídicamente con las finanzas del Estado, esto es, con la captación, administración y erogación de los recursos económicos estatales.

De lo anterior, se desprende que el Derecho Financiero es el conjunto de normas que regulan la actividad financiera del Estado.

2.1.1. FUNCIONES DEL ESTADO CONTEMPORÁNEO

Las funciones del Estado contemporáneo son las mismas a las que le dieron origen, pues sólo cambian los instrumentos, los términos y las formas para

¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. **Derecho Fiscal I**. Segunda Edición. Iure Editores. México. 2003. p.1.

² *Ídem*.

cumplir con sus finalidades esenciales, como realizar la justicia social, individual y colectiva, y el bien común, garantizando tanto la libertad como la seguridad jurídica de los habitantes de una nación.

Dicho en palabras de Sergio Francisco de la Garza: “El Estado tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida.”³

La actividad financiera del Estado es la función que éste desarrolla para procurarse los recursos necesarios y estar en condiciones de sufragar los gastos públicos, destinados a satisfacer las necesidades colectivas a su cargo, mediante la prestación de los servicios públicos correspondientes.

2.1.2. OBTENCIÓN INGRESOS

De lo anterior se desprende que la actividad financiera está integrada por tres etapas las cuales son:⁴

a) Obtención de ingresos: los cuales pueden provenir de la realización de actos regulados dentro del marco del derecho privado, como son aquellos que obtiene el Estado cuando logra ganancias por medio de sus empresas y por el ejercicio de actividades tanto industriales como comerciales, o los regulados dentro del marco del derecho público, como son los que percibe a través de impuestos.

b) La administración y fomento: una vez que ha obtenido recursos, su función se transforma de recaudador en administrador, en donde tiene la obligación de fomentar los ingresos.

³ DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. Vigésimo Quinta Edición. Editorial Porrúa. México. 2003. p. 207.

⁴ Cfr. PONCE GÓMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO, Rodolfo. **Derecho Fiscal**. Quinta Edición. Editorial Banca y Comercio. México. 2000. pp. 10 y 11.

c) Las erogaciones: las cuales son necesarias para la realización de las múltiples y variadas atribuciones, actividades y finalidades, tanto propias como de la colectividad que el Estado tiene a su cargo.

Ante la diversidad de medios que el Estado utiliza para allegarse de recursos se han elaborado múltiples clasificaciones explicativas de los ingresos.

Así se habla de ingresos ordinarios y extraordinarios, ingresos de derecho público y de derecho privado, ingresos tributarios e ingresos financieros, etc.

Para Ernesto Flores Zavala⁵ los ingresos ordinarios y extraordinarios se pueden definir como:

Ingresos ordinarios: son aquellos que percibe el Estado regularmente en cada ejercicio fiscal, los cuales deben ser suficientes para cubrir los gastos públicos ordinarios. En otras palabras, son los que se obtienen de fuentes impositivas que no se agotan y, por ello, constituyen un ingreso ordinario del Estado, como en el caso del Impuesto Sobre la Renta.

Ingresos extraordinarios: Estos se perciben solamente cuando en circunstancias excepcionales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en caso de guerra, catástrofe, déficit, etc.

Giuliani Fonrouge⁶ clasifica a los ingresos del Estado, en dos importantes rubros:

Ingresos de derecho privado: son aquellos ingresos patrimoniales provenientes de bienes y actividades del Estado, producidos por bienes que

⁵ Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas. s.n.e. Editorial Porrúa. México. 1977. p. 23.

⁶ Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos. Citado por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Tercera Edición. Editorial Porrúa. México. 2003. p. 200.

forman parte de su patrimonio y por los servicios públicos, de carácter industrial y comercial que presta a los particulares.

Ingresos de Derecho Público: provenientes del ejercicio de su autoridad, soberanía o imperio, los cuales se subdividen en: tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales.); empréstitos públicos, relativo al crédito público, a la emisión de bonos y de moneda; ingresos varios, en donde se agrupan a las multas, a los recargos y otros ingresos que pueda percibir el Estado.

Adolfo Arrijo Vizcaíno,⁷ comenta que son ingresos tributarios los que derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos.

En tanto que los ingresos financieros son los que provienen de todas las fuentes de financiamiento a las que el estado recurra, en adición a las prestaciones tributarias recibidas de sus súbditos, para la integración del presupuesto nacional.

2.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS IMPUESTOS

Considero que el límite Constitucional del poder tributario del Estado está constituido por los siguientes principios, establecidos por la propia constitución: legalidad, generalidad, justicia impositiva, uniformidad, seguridad jurídica y capacidad contributiva.

2.2.1. NOCIÓN CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUCIÓN

José María Morelos y Pavón convocó el 14 de septiembre de 1813, a un Congreso en Chilpancingo en donde presentó una ponencia de 23 puntos, como bases para una nueva constitución la cual se conoció como “Sentimientos de la Nación”, señalaba: dentro de otros puntos, suprimir la

⁷ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho Fiscal**. Décimo Octava Edición. Editorial Themis. México. 2004. p.81

infinidad de tributos e imposiciones agobiantes, como el estanco y la alcabala, sustituyéndose por gravámenes más ligeros.⁸

Por la presión de las fuerzas realistas, se trasladó el Congreso a Apatzingán, en donde se emitió un decreto para la libertad de la América Septentrional.

En el Plan de Iguala se revela el conocimiento que tenía Iturbide de la naturaleza humana y de la situación de la Nueva España; su excepcional talento para armonizar y encausar hacia un fin común las pugnas de intereses, las ambiciones personales, la lucha por los privilegios y la avidez de los partidos políticos antagonicos; y su acierto para intervenir en el momento oportuno.

Iturbide consumó la independencia utilizando medios pacíficos, cuando la rebelión que se proponía conseguirla por las armas estaba prácticamente vencida, para ello tuvo que dar, conservar y ofrecer.

Por consiguiente, no se atendió a las necesidades de las masas indígenas, ni a los requerimientos de Hidalgo y de Morelos, ni a la abolición o reducción de los gravámenes. Para la justicia tributaria se tendría que esperar.

La Constitución de Apatzingán se concluyó como un ordenamiento provisional el 22 de octubre de 1814. Proponía disposiciones tendientes a evitar el abuso del poder y a restringir las facultades de las autoridades.

Lo más destacable de ésta Constitución es que se admite la separación entre legislativo, ejecutivo y judicial, pero se añade un tribunal de residencia con facultades para juzgar los actos de los otros tres órganos, por lo que propiamente resultan cuatro poderes.

El legislativo adquiere preponderancia, en cuanto dispone de facultades para nombrar a los miembros de los demás órganos.

⁸ Cfr. GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, Alfonso. *Op. Cit.* p. 91.

Ante los legisladores de Apatzingán se planteó el problema de un cambio de sistema de gobierno: de monárquico a republicano. En el republicano no existe un monarca del que dimanen los poderes, como ocurría en el virreinato antes de la Constitución de Cádiz de 1812. Bajo la premisa de que las facultades provienen del pueblo, facultades para administrar la cosa pública y para impartir justicia. El pueblo sólo podía hacerlo por medio de sus representantes en un cuerpo colegiado: el congreso.

En ésta Constitución también se establece que los diputados al Congreso no durarían en su cargo por más de dos años; que ningún individuo del Supremo Gobierno podría ser reelegido, sino después de tres años; y que los diputados al Supremo Tribunal de Justicia, no podrían reelegirse, sino después de tres años.

Se trató de evitar que los funcionarios, al término de su encargo dentro de un poder, pudieran pasar inmediatamente a ocupar otro puesto dentro de otro poder.

Al sentarse como base Constitucional que el gobierno no se instituye por honra o interés particular de ninguna familia, hombre o clase de hombres, se repudia el gobierno personal, aspirándose a ya no ser gobernados por hombres, sino por leyes.

Según el artículo 36 de ésta Constitución, las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa.

Por lo que, conforme al artículo 41, entre las obligaciones de los ciudadanos para con la patria, están: una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.

Para los Constituyentes de Apatzingán, las personas que faltaran al pago de sus contribuciones dejaban de ser virtuosos y patriotas; pero de esto no podían concluirse que fueran delincuentes.⁹

La Constitución de 1824, se ha considerado como la primera que tuvo vigencia en la vida nacional Independiente, cuyo propósito fue integrar al país, darle forma de gobierno y orientación a las instituciones.

En la Constitución de 1824, se confirma la Independencia; se adopta la forma de República representativa popular federal; el supremo poder de la federación, para su ejercicio, se divide en Legislativo, Ejecutivo y Judicial; el Legislativo ya no tiene facultades para designar al titular del Ejecutivo, el cual será nombrado por las legislaturas de los estados, encargadas también de nombrar a los miembros de la Suprema Corte de Justicia.

No establece los derechos y obligaciones de los ciudadanos, ni la obligación de contribuir a los gastos públicos, ni contiene reglas para la moderación o equidad de los impuestos. Sólo previene en su artículo 50 fracción VIII, que el Congreso tendrá facultad para fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno.

En las Bases y Leyes Constitucionales de 1835 y 1836, se alude en forma expresa a la jurisdicción contenciosa en materia hacendaria en su artículo 14, que disponía que una ley sistematizará la hacienda pública en todos sus ramos: establecerá el método de cuenta y razón, organizará el tribunal de revisión de cuentas, y arreglará la jurisdicción económica y contenciosa en éste ramo.¹⁰

Por otra parte, en las Leyes Constitucionales, llamadas “Las Siete Leyes”, se destaca que en la primera de estas leyes, de 30 de diciembre de

⁹ Cfr. *Ibidem*. pp. 93-99.

¹⁰ Cfr. *Ibidem*. pp. 99 y 100.

1836, se ordenan en forma separada los derechos y obligaciones de los mexicanos y los derechos y obligaciones de los ciudadanos mexicanos.

De acuerdo con la tesis de Vallarta, el ejercicio de la facultad económico coactiva se funda en la suposición de que la obligación de contribuir a los gastos públicos es una obligación política, como las de inscribirse en un padrón electoral, votar en las elecciones populares y desempeñar cargos concejiles o municipales, que son propias de los mexicanos que tiene la calidad de ciudadanos. Si la ley del 30 de diciembre de 1836, señala de forma separada las obligaciones de los ciudadanos mexicanos y de los que simplemente son mexicanos, por lógica se trata de obligaciones distintas.

En la Constitución de 1857, en su artículo primero establecía que los derechos del hombre son la base y objeto de las instituciones sociales y en consecuencia, todas las leyes y todas las autoridades del país deben respetar y sostener las garantías que otorga la Constitución.

En sus artículos 17 y 18, disponía que nadie debe ser preso por deudas de carácter puramente civil, y que únicamente habrá lugar a prisión por delito que merezca pena corporal;

En su artículo 31, que es obligación de todo mexicano contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes¹¹.

En su artículo 72, que el Congreso tendrá facultades para aprobar el presupuesto de gastos de la Federación que anualmente presente el Ejecutivo, e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo.

En su artículo 124, la abolición de las alcabalas y de las aduanas interiores en toda la República.

¹¹ Cfr. *Ibidem*. p.101.

Después de las prórrogas de 17 de mayo de 1882 y de 26 de noviembre de 1884, y de la reforma de 22 de noviembre de 1886, por decreto de 1 de mayo de 1896, se modificó nuevamente para quedar:

“Artículo 124. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o se exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma federación pueda establecer ni dictar en el Distrito y Territorios Federales, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del art. 111.”¹²

2.2.2. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Para el profesor Raúl Rodríguez Lobato,¹³ este principio consiste en que la ley, como tal, sea una disposición abstracta e impersonal, que la ley comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista.

2.2.3. PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD

El maestro José de Jesús Sánchez Piña, comenta en su obra intitulada “Nociones de Derecho Fiscal”¹⁴, que el principio de uniformidad se inspira en la igualdad de todos frente al impuesto; esto es, que todas las personas contribuyen en relación con su capacidad.

2.2.4. PRINCIPIO DE JUSTICIA IMPOSITIVA

Este principio consiste en el reparto de las cargas públicas, en consecuencia no puede ser considerado un simple enunciado Constitucional, sino que ha de trascender al ordenamiento jurídico tributario y operar en la esfera aplicativa de las normas.

¹² Cfr. *Ibidem*. pp. 105-107.

¹³ Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho Fiscal**. Segunda Edición. Editorial Harla. México. 1986. p. 44.

¹⁴ SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. **Nociones de Derecho Fiscal**. Octava Edición. Editorial Pac. México. 2004 .p. 95.

2.2.5. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

Este principio, comenta Hugo Carrasco Iriarte,¹⁵ tiene un alto grado de complejidad y desarrollo, ya que el tributo es uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los particulares, razón por la cual éstos exigen del Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una idea precisa tanto de los derechos y deberes que genera la ley, como las obligaciones que les corresponden en su calidad de contribuyentes.

2.2.6. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

Ninguna autoridad en materia fiscal puede emitir un acto o resolución, que no sea conforme una ley expedida con anterioridad, es decir que la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le permite.

Por lo tanto, menciona Raúl Rodríguez Lobato,¹⁶ la ley debe establecer cuáles son los elementos esenciales del tributo, a saber, objeto, sujeto, exenciones, base, tarifa, pago infracciones y sanciones.

2.2.7. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Para el profesor Hugo Carrasco Iriarte¹⁷, el principio de capacidad contributiva implica el establecimiento de contribuciones según los ingresos económicos obtenidos de cada individuo.

2.2.8. CONTRIBUYENTES CONFORME LA CONSTITUCIÓN

Por contribuyente debe entenderse como la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, la persona que se coloca dentro de la hipótesis

¹⁵ Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo. **Derecho Fiscal I**. Segunda Edición. Iure Editores. México. 2003. p.30.

¹⁶ Cfr. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Op. Cit.* p. 43.

¹⁷ Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Op. Cit.* p.31.

normativa. Lo anterior se confirma mediante lo señalado en el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos, conforme a las leyes fiscales respectivas.

De lo anterior se desprende que existen dos clases de sujetos pasivos: personas físicas, que son seres humanos dotados de capacidad jurídica, es decir, titular de derechos y obligaciones; y personas morales, constituidas por todas las asociaciones, sociedades civiles y mercantiles, organismos descentralizados y empresas paraestatales debidamente organizadas.

2.3. ELEMENTOS SUSTANCIALES DE LAS CONTRIBUCIONES

2.3.1. CONTRIBUCIONES EN GENERAL

En palabras de Luís Humberto Delgadillo Gutiérrez, las contribuciones son: “Las aportaciones económicas impuestas por el Estado, independientemente del nombre que se les asigne, como impuestos, derechos, o contribuciones especiales, y son identificadas con el nombre de tributos en razón de la imposición unilateral por parte del ente público.”¹⁸

2.3.2. IMPUESTOS

El artículo 2º, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, señala a los impuestos como: las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de ese artículo.

El impuesto es un acto de autoridad, derivado del ejercicio del poder público que debe pagarse aún en contra de la voluntad del contribuyente. El

¹⁸ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luís Humberto. **Principios de Derecho Tributario**. Cuarta Edición. Editorial Limusa. México 2003. pp. 57,58.

poder público al establecer mediante leyes generales los impuestos, persigue las siguientes finalidades:

a) Fiscal: obtener los ingresos económicos que precisa para cumplir con los fines que tiene encomendados, entre los que se encuentra satisfacer las necesidades colectivas.

b) Política: proteger a la economía nacional, mediante el establecimiento de impuestos a manera de obstáculos a los renglones de la producción o del consumo que desea restringir, o fijar cuotas bajas o conceder franquicias.

c) Económico-social: distribuir la riqueza nacional de manera justa y equitativa, llevando los beneficios y recursos económicos de las zonas en que se producen o son más abundantes a aquellas en donde son necesarios o se carece de ellos.

En realidad no se proporciona una definición de lo que son los impuestos, el artículo segundo del Código Fiscal de la Federación, como ya se hizo referencia se concreta a decir que son las contribuciones establecidas por la ley que deben pagar las personas física o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV del mismo artículo, es decir, pretende definirlos excluyéndolos de las contribuciones señaladas en las fracciones citadas, pero sin indicar qué son.

El Código Fiscal de la Federación de 1967 era más expreso, ya que en el artículo segundo disponía que los impuestos son las prestaciones en dinero o en especie que fijaba la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos.

Los impuestos tienen determinadas características que los diferencian de las demás contribuciones, las cuales son:

1.- Los impuestos son contribuciones: esto quiere decir que son obligaciones que deben cumplirse de acuerdo con el artículo 31 fracción IV y a cambio de ello el contribuyente no recibe nada en concreto.

2.- A cargo de las personas físicas o morales: esto significa que el sujeto, obligado a cubrir un gravamen, puede ser un individuo o un conjunto de personas físicas que persiguen fines comunes y lícitos.

3.- A quienes se encuentren en “la situación jurídica o de hecho previstas por la ley”: esto quiere decir que la obligación de pagar impuestos está a cargo de aquellas personas cuya situación coincide con el hecho generador del crédito fiscal y es independiente de la voluntad del obligado, ya que el Estado unilateralmente impone la obligación de hacerlo y puede ejercer la coacción que sea necesaria para constreñirlo a que cumpla su obligación.

A continuación se enumerarán las diferentes clasificaciones que se les han dado a los impuestos:

Impuestos Directos e Indirectos:

a) Directos: son aquellos que no pueden ser trasladados o repercutidos, como el Impuesto Sobre la Renta, el Predial, el que se aplica sobre herencias y legados y el Impuesto Sobre Donaciones.

b) Indirectos: Son aquellos que pueden trasladarse o repercutirse como los de importación y exportación, los que gravan la producción de ciertos artículos, el Impuesto al Valor Agregado.

Impuestos Reales y Personales:

a) Reales: son aquellos que se establecen atendiendo, exclusivamente a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desentienden de las personas, por ejemplo, el impuesto predial, el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, el Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos.

b) Personales: son los que se establecen en atención a las personas, es decir, a los contribuyentes o a quien se prevé que paguen los gravámenes, sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde provenga el ingreso gravado, por ejemplo el impuesto Sobre la Renta a cargo de los salarios, honorarios, arrendamiento.

Impuestos Generales y Especiales:

a) Generales: son los que gravan diversas actividades u operaciones, éstos tienen un denominador común, es decir, son de la misma naturaleza, por ejemplo el impuesto a las personas físicas proveniente de los ingresos por salarios que se causa por la percepción de un sueldo, por ingresos derivados de una indemnización, por prima de antigüedad. Todos ellos, gravan diversos ingresos, pero tienen la misma naturaleza laboral.

b) Especiales: son los que gravan una actividad determinada en forma aislada, por ejemplo el impuesto sobre producción de energía eléctrica, impuesto sobre servicios telefónicos, etc.

4.- Impuestos Específicos y *Ad Valorem*:

a) Específicos: son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden para su correspondiente determinación en cantidad líquida, el peso, medida, volumen, cantidad y dimensión en general del objeto gravado.

b) Ad Valorem: son aquellos que atienden exclusivamente al valor o precio del propio objeto gravado. Esta clase de impuesto sólo se encuentra en la legislación aduanera, respecto de operaciones de importación o exportación.¹⁹

5.- Impuestos Fiscales o Extrafiscales:

¹⁹ PONCE GOMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO, Rodolfo. **Derecho Fiscal**. Primera Edición. Editorial Banca y Comercio. México. 2000. pp.90 y 91.

a) Fiscales: son creados específicamente para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos.

b) Extrafiscales: estos son los que se establecen sin el ánimo de recaudar los impuestos, sino que son creados con una finalidad diferente, ya sea social, económica, política, etcétera.²⁰

En México no existe el caso de impuestos extrafiscales, toda vez que una de las características de los gravámenes que se derivan de la Constitución es que se decreten para satisfacer el Presupuesto de Egresos y dicho ordenamiento no autoriza el establecimiento de impuestos con fines diferentes a los de satisfacer dicho presupuesto.

6.- Impuestos en Dinero o en Especie:

a) En dinero: son aquellos que se pagan con monedas de curso legal.

b) En especie: son aquellos que se permiten cubrir con un bien distinto al numerativo.

7.- Impuestos Instantáneos o Periódicos.

a) Instantáneos: son los que se deben liquidar en el momento en que se realiza el acto gravado.

b) Periódicos: son los que tienen un plazo establecido para su cumplimiento.

8.- Impuestos Fijos, Proporcionales o Progresivos:

²⁰ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Decimoquinta Edición. Editorial Porrúa. México. 2000. p.75.

a) Fijos: son aquellos que no sufren alteración cuando la base se modifica.

b) Proporcionales: son los que mantienen una constante relación entre la base y la cuantía del impuesto.

c) Progresivos: son aquellos en que la relación de la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de ésta.

9.- Impuestos Objetivos y Subjetivos:

a) Objetivos: son aquellos en los que la ley menciona perfectamente la persona que debe cumplir con la obligación.

b) Subjetivos: son aquellos en los que no se precisa con exactitud la persona o sujeto pasivo de la obligación fiscal.

10.- Impuestos sobre la Renta, Capital y Consumo:

a) El impuesto Sobre la Renta grava la riqueza en formación en sus distintas variedades, esto es, tanto la riqueza en formación de las personas físicas y morales por sus diversos actos (ISR).

b) En los impuestos sobre el capital la intención es la de gravar la riqueza ya adquirida por los contribuyentes como lo son los bienes muebles e inmuebles (PREDIAL y TENENCIA).

c) Los impuestos al consumo son muy arraigados ya que la finalidad es la de gravar el consumo y obviamente estos impuestos inciden sobre el consumidor final de un bien; tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado que entró en vigor en México el 1 de enero de 1980, a pesar de ya tratarse de un impuesto bastante conocido en Europa.

11.- Impuestos Estables y Elásticos:

a) Estable: si no sigue todas las oscilaciones de la coyuntura, su rendimiento no aumenta cuando la producción y las rentas aumenten, en periodo de prosperidad; pero tampoco bajará si, en periodo de crisis, aquéllas descienden. Un ejemplo de impuesto estable es el impuesto predial. Los impuestos inestables siguen más de cerca las oscilaciones de la coyuntura. Un ejemplo: el impuesto que grava la renta de las empresas.

b) Elástico: es cuando una elevación de la alícuota impositiva no provoca una contracción de la materia imponible que anule los efectos del aumento producido. Por ejemplo, el impuesto que grava la producción de tabacos labrados. Una elevación en su tasa no hace que los fumadores dejen de fumar, y generalmente la recaudación sube proporcionalmente. Quizá algunos fumadores cambien de marca, para ahorrar impuesto, pero no dejarán de fumar.

Es innegable que los impuestos tienen una trascendencia en la vida económica digna de ser considerada, en virtud de las consecuencias que producen en el desarrollo integral de una nación y además por la manera en que estos son recibidos por la población o el contribuyente que resiente la carga tributaria.

Por ello es necesario estudiar los fenómenos que generan los impuestos, como a continuación se enumeran:

1.- Incidencia: es definida como el fenómeno por medio del cual la carga tributaria recae sobre un individuo que generalmente es el consumidor final. A lo anterior se puede agregar que esta figura se constituye cuando el contribuyente ya no puede trasladar a otra persona el impuesto.

2.- Traslación: esta idea surge cuando el sujeto es percutido por un impuesto, puede recuperar la carga tributaria que originalmente le había sido impuesta.

3.- Percusión: consiste en un momento en que un sujeto es alcanzado por un impuesto. En ocasiones el sujeto que ha sido percutido por el impuesto no puede ya trasladar a otra persona la carga tributaria y en ese momento se puede decir que el sujeto se convierte en incidido por el impuesto.

4.- Repercusión: es el fenómeno por medio del cual se fuerza a otra persona a pagar el impuesto; es decir, la persona a quien la ley señala como obligado al pago fiscal, traslada el gravamen a un tercero, quien, a su vez, puede transmitirlo a otro. La repercusión implica las siguientes etapas:²¹

a) Percusión: Es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre quién tiene la obligación de pagarlo. Lo ideal es que el contribuyente lo absorba en su economía y no lo traslade en la operación que lo originó. Normalmente, el obligado directo de un impuesto no lo absorbe en su economía, sino que busca que otros lo soporten.

b) Traslación: Es el hecho de pasar la carga del impuesto a otras personas. Cuando ésta opera, en forma tácita o expresamente reconociéndolo la ley, se da origen al impuesto de cascada, ya que permite una sucesión de repercusiones que se reflejan sobre diversas etapas de la producción. El fabricante traslada el impuesto a los distribuidores; éstos a su vez, a sus comisionistas o agentes, quienes lo repercuten en el comerciante y éste en el consumidor.

c) Incidencia: Es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, aquella que ve afectada su economía por el impacto del gravamen, por ejemplo, conforme a la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, la persona que realice la primera enajenación de aguas envasadas, tiene la obligación de pagar este impuesto, pues es el sujeto y, por tanto, el que sufre la repercusión del gravamen. Sin embargo, el productor no soporta en su economía el tributo, ya que lo traslada expresamente al

²¹ PONCE GÓMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO, Rodolfo. *Op. Cit.* p.93.

comprador que ha adquirido la bebida para utilizarla no podrá trasladar el impuesto y será quien sufra la incidencia.²²

Las tres etapas antes señaladas se pueden resumir de la siguiente manera, la percusión la sufre el sujeto del impuesto; la incidencia, el pagador o consumidor; y la traslación es pasar el impuesto de uno al otro, proceso en el que pueden intervenir varias personas o sólo el sujeto y el pagador.

5.- Difusión: Se genera cuando el impuesto comienza a trascender en toda una sociedad de manera lenta y constante, en muy variadas fluctuaciones.

Consiste en que el pagador de un impuesto sufre una disminución en su ingreso y, por consiguiente, en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto de impuesto. En consecuencia esta persona limitará sus consumos y dejará de adquirir determinados artículos o comprará menos, con lo que se provoca una disminución en los ingresos de sus proveedores, lo que, a su vez, verán reducido en su poder adquisitivo, y así sucesivamente. El pago del impuesto afectará, por este procedimiento, a una serie de personas, disminuyendo sus ingresos y su capacidad de compra. De esta manera el impuesto puede afectar al sujeto pasivo nuevamente.

6.- Remoción: ha sido conceptuada como la sublimación del contribuyente, ya que en lugar de reaccionar en forma apática, hace un esfuerzo doble para que el impuesto no trascienda en su empleo, ahorro o consumo.

7.- Consolidación: surge cuando el impuesto, sobre todo en una propiedad, ya sea mueble o inmueble, es gravado de una forma constante y duradera generando con ello la pérdida del bien aludido.

²² *Ibidem.* p. 94

8.- Capitalización: este caso se suscita cuando un impuesto en lugar de producir una pérdida del valor de un bien, el nuevo propietario paga el valor original y toda la carga tributaria que tiene acumulada el bien.

9.- Absorción: El sujeto del impuesto no lo traslada, sino que lo paga, pero siempre procurando que su producción se aumente o que disminuya su costo en las relaciones obrero patronal o mejorando la tecnología.

10.- Elusión fiscal: la mayoría de las personas manejan la elusión y la evasión como si se tratara de sinónimos; otros consideran que son palabras con significado semejante, pero que difieren en cuanto al grado o elementos que integran la evasión.

La elusión fiscal consiste en actos no sancionables por las disposiciones legales aplicables. La elusión se presenta cuando el contribuyente adopta cualquiera de las tres posturas siguientes:

a) No realizar el hecho generador de la obligación fiscal; por ejemplo, el empleado que no requiere pagar el Impuesto Sobre la Renta a su cargo por el salario que percibe y deja de prestar sus servicios.

b) Se aprovecha al máximo de las ventajas o prerrogativas contenidas en las disposiciones fiscales para pagar el impuesto sobre la menor base gravable posible; por ejemplo, un deportista profesional que, debido a los ingresos que por concepto de honorarios percibe, debe presentar su declaración anual del Impuesto Sobre la Renta y, con el objeto de obtener una base gravable mínima, reúna todos los documentos de cada uno de los conceptos de gastos médicos, funerarios, inversiones, donativos, etc., que la ley le autoriza a deducir.

c) Se aprovecha de las lagunas, deficiencias y errores contenidos en la ley fiscal; por ejemplo, cuando se adquiere un bien o servicio en la zona

fronteriza donde, regularmente, la tasa o cuota por el gravamen que se cause es inferior al resto del territorio nacional.²³

11.- Evasión Fiscal: es un acto reprobable y un ilícito penal que trae consecuencias negativas para el que incurre en ella.

Por tratarse de la evasión y la elusión de palabras muy parecidas gramaticalmente, y al emplearse la segunda como sinónimo de *un pago no legal* de un gravamen, se ha considerado que quizá no sea adecuado utilizar el verbo eludir para expresar el no nacimiento de la obligación, pero lo cierto es que dichas situaciones se presentan en la práctica, y la elusión es la palabra correcta para designarlas.

Es importante señalar que una simple elusión puede convertirse en una grave evasión fiscal.

Dado lo reprobable de la evasión y la trascendencia en el aspecto financiero y económico tanto del país como de los particulares, conviene analizar cuáles son las principales causas que dan lugar a la evasión y cuáles las medidas deben emplearse para evitar o combatirla.

Varias son las causas que dan lugar a la evasión fiscal, como las siguientes: deficiencias en cuanto al control directo de los contribuyentes; aumento de las tasas impositivas; la diversidad de obligaciones fiscales que deben cumplir los causantes; la deficiencia publicitaria de las obligaciones para que éstas se cumplan; el desconocimiento general de las leyes.

2.3.3. DERECHOS

El artículo 2º, fracción IV del Código Fiscal de la Federación nos dice que:

“Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o el aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por

²³ PONCE GÓMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO, Rodolfo. *Op. Cit.* pp.95 y 96.

recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.

En ese sentido, los derechos son las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, por ejemplo: Servicios migratorios, servicios consulares, registro de valores e intermediarios, registro de aeronaves, servicio de telex nacional e internacional, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, por ejemplo, concesiones mineras por hectáreas, permisos para usar o aprovechar aguas nacionales, uso o goce de la zona marítimo terrestre.

Las características de los derechos se pueden resumir de la siguiente manera:

1.- Son contribuciones porque se establecen por el Estado, en el ejercicio de su poder tributario.

2.- Son prestaciones obligatorias, cuando se otorga un servicio público, o se usa o aprovecha un bien de dominio público a favor de una persona, la cual queda obligada al pago del gravamen correspondiente.

3.- Son prestaciones normalmente en dinero, que deben cubrirse antes o después, según el caso, de que la administración pública haya prestado el servicio público solicitado, o autorizado el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público.

4.- La Ley Federal de Derechos y el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación prevén que los derechos se cubran en dinero, sea en efectivo, cheques personales, giros postales, telegráficos o bancarios, y sólo excepcionalmente pueden cubrirse con especie, ya que así lo decide la

Administración Fiscal; que se adjudiquen bienes secuestrados con motivo del procedimiento administrativo de ejecución.

5.- Se generan por la prestación de un servicio por parte del Estado en sus funciones de Derecho Público.

2.3.4. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

El Código Fiscal de la Federación las define en la fracción III de su artículo 2° como: las establecidas en la Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

La Ley de Ingresos de la Federación en la fracción III del artículo 1 considera a la contribución de mejoras públicas de infraestructura hidráulica. Ejemplo: Obras que se llevan a cabo sobre el drenaje urbano, como el drenaje profundo, que beneficia a toda la colectividad.

2.3.5. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

El Código Fiscal de la Federación las define en la fracción II de su artículo 2° como: las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Este tipo de contribuciones, además de tener las características generales de las contribuciones especiales, tienen las suyas propias:

1.- No se incluye su producto en el presupuesto del Estado.

2.- En condiciones normales, la recaudación no está a cargo de los Organismos Fiscales del Estado, sino que la autoridad encargada de

administrar estas aportaciones cuenta con los elementos propios para su recaudación y exigibilidad.

3.- El importe de lo recaudado no ingresa a la Tesorería del Estado, sino directamente al patrimonio del ente recaudador y administrador de los fondos.

Sobre la naturaleza jurídica de estas contribuciones no hay uniformidad al respecto; hay quienes sostienen que no son tributos porque tienen carácter eminentemente político y las aportaciones de seguridad social responden a exigencias económicas sociales.

La ley de Ingresos de la Federación en la fracción II del artículo 1 señala que las aportaciones de seguridad social son:

1.- Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por los patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

2.- Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.

3.- Cuotas del sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de patrones.

4.- Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, a cargo de los militares.

2.3.6. RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

La potestad tributaria del Estado, como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota través del proceso legislativo, con la expedición de la ley, en el cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, generarían un vínculo entre los sujetos en la disposición legal.

Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de relación jurídico-tributaria.

La relación jurídico-tributaria, en palabras de Luís Humberto Delgadillo Gutiérrez²⁴, es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones.

Emilio Margain Manautou define la relación jurídica tributaria como: "...el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria"²⁵.

2.3.7. HECHO GENERADOR

Es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma origina la obligación tributaria en general. Según el autor Delgadillo Gutiérrez, el hecho generador determina:

- a) El momento en que nace la obligación tributaria principal.
- b) El sujeto pasivo principal

- c) Los conceptos de incidencia, no incidencia y exención
- d) El régimen jurídico de la obligación tributaria: alícuota, base de cálculo, exenciones, etc.
- e) Distinción de los tributos in genere.
- f) Distinción de los tributos en especie
- g) Clasifica los impuestos en directos e indirectos.
- h) El criterio para la interpretación de la ley tributaria.
- i) Los casos concretos de evasión.²⁶

²⁴ Cfr. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Op. Cit.* p. 89 y 90.

²⁵ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Op. Cit.* p. 272.

2.4. CUMPLIMIENTO DE LAS CONTRIBUCIONES

2.4.1. PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES

En nuestra legislación tributaria encontramos diversas clases de pago²⁷: el pago liso y llano, el pago en garantía, el pago bajo protesta, el pago provisional, el pago de anticipos, el pago definitivo y el pago extemporáneo.

El pago liso y llano es aquél que efectúa el contribuyente sin objeción de ninguna naturaleza.

El pago en garantía es aquél mediante el cual el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación tributaria, para el caso de coincidir en definitiva, en el futuro, con la situación prevista por la ley.

El pago bajo protesta es aquel que el contribuyente hace bajo inconformidad, respecto a un crédito fiscal que total o parcialmente no acepta deber y cuya legalidad combatirá.

El pago provisional es aquel que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco.

El pago definitivo es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco.

El pago de anticipo es el que se entera a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco.

El pago extemporáneo es el que se entera fuera del plazo legal, y puede asumir dos formas: espontáneo y a requerimiento. El pago extemporáneo es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado requerimiento de la

²⁶ Cfr. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Op. Cit.* pp. 94 y 95.

²⁷ Cfr. MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Op. Cit.* pp. 287-289.

autoridad hacendaria. El pago extemporáneo es a requerimiento cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad hacendaria.

Las formas de pago admitidas son: en efectivo, en especie, con giros o vales postales, mediante timbres fiscales, marbetes, fajillas u otros signos semejantes, como la que derivan del uso de las máquinas timbradoras y cheque.

2.4.2. REGISTRO DE LOS CONTRIBUYENTES

Quizás el primer contacto entre la administración y los contribuyentes, particularmente tratándose de impuestos directos, es el Registro Federal de Contribuyentes, a partir del cual la autoridad puede tener una relación de todas aquellas personas que normalmente causan contribuciones, lo que permite un control adecuado de la población que participa en las relaciones fiscales, y del cumplimiento de sus obligaciones.

El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 27, que las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código.

Asimismo, hace referencia a que las personas a que se refiere dicho párrafo estarán obligadas a manifestar al Registro Federal de Contribuyentes su domicilio fiscal; en el caso de cambio de domicilio fiscal, deberán presentar el aviso correspondiente, dentro del mes siguiente al día en que tenga lugar dicho cambio salvo que al contribuyente se le hayan iniciado facultades de comprobación y no se le haya notificado la resolución a que se refiere el artículo 50 de ese Código, en cuyo caso deberá presentar el aviso previo a dicho cambio con cinco días de anticipación.

La autoridad fiscal podrá considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquél en que se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, cuando el manifestado en las solicitudes y avisos a que se refiere este artículo no corresponda a alguno de los supuestos de dicho precepto.

Por su parte el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, dedica en la sección segunda de su segundo capítulo a regular esta obligación.

El artículo 14 de dicho ordenamiento refiere que las personas físicas o morales obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes en los términos del artículo 27 del Código, deberán presentar su solicitud de inscripción, en la cual, tratándose de sociedades mercantiles, señalarán el nombre de la persona a quien se haya conferido la administración única, dirección general o gerencia general, cualquiera que sea el nombre del cargo con que se le designe.

En ese mismo sentido indica que las personas físicas o morales presentarán, en su caso, los avisos siguientes:

I.- Cambio de denominación o razón social

II.- Cambio de domicilio fiscal.

III.- Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades.

IV.- Liquidación o apertura de sucesión.

V.- Cancelación en el registro federal de contribuyentes.

Asimismo, presentarán aviso de apertura o cierre de establecimientos o de locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes.

2.4.3. CONTABILIDAD

El artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, dispone que estén incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales dispuestos por otras leyes.

Además, comenta el profesor Hugo Carrasco Iriarte²⁸, se indica que cuando el Código Fiscal de la Federación haga referencia a la contabilidad, se integrará por los sistemas y registros contables que señala el reglamento de dicho Código, por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales mencionados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las obligaciones fiscales.

En relación con las personas que de acuerdo con las leyes están obligadas a llevar contabilidad, el referido ordenamiento legal establece que deberán observar las reglas siguientes:

I.- Llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento del Código Fiscal de la federación, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.

II.- Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

²⁸ Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Op. Cit.* p. 270.

III.- Llevarán la contabilidad en su domicilio fiscal. Los contribuyentes podrán procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en lugar distinto a su domicilio fiscal, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio mencionado.

IV.- Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.

V.- Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código.

Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

En los casos en los que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los

sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

El artículo 32 del Reglamento del Código fiscal de la Federación señala que cuando en las disposiciones fiscales se haga referencia a contabilidad simplificada, se entenderá que ésta comprende un solo libro foliado de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones. Dicho libro deberá satisfacer como mínimo los requisitos previstos en las fracciones I y II del artículo 26 de dicho reglamento.

Las personas físicas sujetas al régimen simplificado establecido en la Sección II del Capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, llevarán un cuaderno de entradas y salidas y de registro de bienes y deudas. Dicho cuaderno deberá estar foliado y empastado. La contabilidad simplificada a que se refiere este artículo deberá satisfacer como mínimo los requisitos que permitan identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolos con la documentación comprobatoria, de tal forma que puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por la ley.

Identificar los bienes y deudas relacionándolos con la documentación comprobatoria de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición, enajenación o extinción, en su caso.

Los contribuyentes podrán llevar su contabilidad a través del sistema de registro electrónico establecido en el reglamento, en lugar de llevar el cuaderno, siempre que se reúnan los requisitos a que se refieren las fracs. I y II ya citadas.

Lo dispuesto en lo antes mencionado, comenta Hugo Carrasco Iriarte²⁹, es sin perjuicio de que los contribuyentes utilicen, cuando ellos se encuentren obligados, las máquinas registradoras de comprobación fiscal en los términos del sexto párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación.

2.4.4 DECLARACIONES Y AVISOS

La declaración de impuestos es la manifestación que efectúa el contribuyente por mandato de ley de sus obligaciones tributarias durante un periodo o ejercicio fiscal. Las declaraciones deben presentarse en las formas que para tal fin apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares determinados y con los datos, informes y los documentos que dichas formas requieran.

Las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar solicitudes en materia del Registro Federal de Contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, así como expedir constancias o documentos, lo harán en las formas que para ese fin aprueba la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en las que se proporcionarán el número de ejemplares, los datos e informes y se adjuntarán los documentos que dichas formas requieran. Los datos de identificación personal del contribuyente se proporcionarán mediante el código de barras en los casos que señale la citada secretaría en las reglas de carácter general que expida.

Hugo Carrasco Iriarte explica, con relación a los medios electrónicos que: “Los contribuyentes que estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales de conformidad con las leyes fiscales respectivas, en lugar de utilizar las formas de declaración a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, deberán presentar las declaraciones correspondientes a través de medios electrónicos, en los términos que señale la SHCP mediante reglas de carácter general. Adicionalmente, los contribuyentes podrán presentar la declaración correspondiente en las formas aprobadas por dicha dependencia

²⁹ Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Op. Cit.* pp. 272 y 273.

para obtener el sello o impresión de la máquina registradora de la oficina autorizada que reciba el pago³⁰.

En los casos en que las formas para la presentación de las declaraciones o avisos y expedición de constancias, que prevengan las disposiciones fiscales, no hubieran sido aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los obligados a presentarlas las formularan en escrito por triplicado que contenga su nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del Registro Federal de Contribuyentes, así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretendan cumplir; en el caso de que se trate de la obligación de pago, además se señalará el monto de éste.

Los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas, de conformidad con las leyes fiscales respectivas, continuarán haciéndolo en tanto no presenten los avisos que correspondan para efectos del Registro Federal de Contribuyentes.

Tratándose de las declaraciones de pago provisional, los contribuyentes presentarán dichas declaraciones siempre que haya cantidad a pagar o saldo a favor así como la primera declaración sin pago. Cuando se presente una declaración de pago provisional sin impuesto a cargo o sin saldo a favor, se deberá anotar cero en los conceptos de la contribución de que se trate. En estos casos, se presumirá que no existe impuesto a pagar en las declaraciones de pago provisional posteriores. Tratándose de retenciones, cuando no haya retención a enterar, se dejará sin anotaciones la obligación respectiva.

En el caso de declaraciones de pago provisional, cuando se dé el supuesto de anotar cero en todos los reglones donde se esté a efectuar dicha anotación conforme al párrafo anterior y no existan retenciones a enterar, no se presentarán las siguientes declaraciones de pago provisional del ejercicio de que se trate, hasta que exista cantidad a pagar o saldo a favor en alguna de ellas o se inicie un nuevo ejercicio.

³⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Op. Cit.* p. 290.

Las declaraciones, avisos solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales se presentarán en las oficinas que con ese objeto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También podrán enviarse por medio del servicio postal en pieza certificada en los casa en que la propia secretaría lo autorice, conforme a las reglas generales que al efecto expida; en este último caso, se tendrá como fecha de presentación la del día en que se haga la entrega a las oficinas de correos.

Las oficinas a que se refiere el párrafo anterior recibirán las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos como se exhiban, sin hacer observaciones ni objeciones, y devolverán copia sellada a quien la presente. Únicamente se podrán rechazar la presentación cuando no contenga el nombre, denominación o razón social del contribuyente, la clave del registro federal de contribuyentes, el domicilio fiscal o no aparezca debidamente firmado, no se añadan los anexos o, tratándose de declaraciones, contengan errores aritméticos. En este último caso, las oficinas podrán cobrar las contribuciones que resulten de corregir los errores aritméticos y sus accesorios.

Cuando por diferentes contribuciones se deba prestar una misma declaración o aviso y se omita hacerlo por alguna de ellas, se tendrá por no presentada la declaración o aviso por la contribución omitida.

Las personas obligadas a presentar solicitud de inscripción o avisos en los términos de las disposiciones fiscales podrán presentar su solicitud o avisos complementarios, completando o sustituyendo los datos de la solicitud o aviso original, siempre que se haga dentro de los plazos previstos en las disposiciones fiscales.

Cuando las disposiciones fiscales no señalen plazo para la presentación de declaraciones, se tendrá por establecido el de 15 días siguientes a la realización del hecho de que se trate.

2.5. INCUMPLIMIENTO DE LAS CONTRIBUCIONES

2.5.1. INCUMPLIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE

El incumplimiento doloso se presenta cuando el sujeto comete una infracción o delito con la intención de realizarlo. Aquí hay dolo, que consiste en causar intencionalmente un resultado, con conocimiento y conciencia de la antijuridicidad del hecho.

En el incumplimiento doloso hay dos elementos:

- 1.- Moral o ético. Saber que se violenta o infringe la norma fiscal.
- 2.- Volitivo. Es la voluntad de realizar la conducta antijurídica.

Dicho de otra forma, en palabras de Hugo Carrasco Iriarte: "...el dolo está vinculado al aspecto psicológico del particular, que se traduce en buscar un resultado sancionado por las leyes fiscales penales, como defraudar al erario mediante la falsificación de recibos y demás documentación oficial, como hologramas, etcétera"³¹.

El incumplimiento culposo, imprudencial o no intencional ocurre cuando se deja de responder ante las normas impositivas, pero sin la intención de hacerlo, por negligencia, falta de cuidado, imprevisión, imprudencia o impericia. En materia fiscal se puede decir que se presenta cuando los gobernados exhiben su dictamen de estados financieros, tratándose del régimen fiscal federal o dictamen para el cumplimiento de obligaciones fiscales locales, pues en ambos documentos existe intención de cumplir con las obligaciones impositivas, pero los problemas surgen, cuando el profesional contratado no realizó bien el dictamen y, sin tener la voluntad de no acatar las normas contributivas, el responsable directo infringió la ley fiscal, pero no de forma voluntaria, sino culposa, debido a la negligencia, impericia o falta de cuidado del contador público.

³¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Op. Cit.* p. 334

Esta situación se presenta cuando se incumple con la obligación contributiva por causas ajenas a la voluntad de los contribuyentes, por fuerza mayor o caso fortuito.

Fuerza mayor es no atender al deber señalado en las disposiciones fiscales por causas humanas, como la guerra, un motín o el secuestro del sujeto obligado.

En cambio, el caso fortuito se presenta cuando hay hechos de la naturaleza que impiden cumplir oportunamente con la ley fiscal, por ejemplo: inundación o terremoto. Incluso en este último supuesto, la autoridad no solo debe dar apoyo material a los afectados, sino también decretar programas de condonación a los particulares que resultaron afectados, en relación con las contribuciones omitidas y sus accesorios.

2.5.2 RESPONSABILIDAD ORIGINADA POR EL INCUMPLIMIENTO

La preocupación constante del legislador tributario es la de conseguir que los tributos establecidos se cobren; si los gastos han de ser necesariamente cubiertos con los ingresos, de nada serviría prever estas fuentes de financiación si no se cuidase extremadamente su cobro; incluso ello es así por mandato Constitucional. No es de extrañar pues, que junto a la garantía del patrimonio del deudor pretenda ubicar el patrimonio de otra persona que, no siendo el contribuyente, no siendo originariamente el deudor del tributo, va a verse compelido a pagar la deuda.

Este es el fundamento metajurídico de la figura del responsable; los tributos se establecen para que se paguen, en la generalidad de los casos, por el contribuyente o su sustituto y, en ocasiones, por otras personas a quienes la Ley impone la obligación de satisfacerlos; son los responsables situados junto a los sujetos pasivos para asegurar que los tributos se satisfagan.

En este sentido, responsables son, en definición de José María Garreta Such: "...aquellas personas que sin ser sujetos pasivos de la obligación

tributaria vienen llamadas al cumplimiento de la obligación tributaria en determinadas circunstancias y por diverso alcance".³²

La responsabilidad del sujeto, continúa explicando Garreta Such,³³ participa en un doble carácter: la responsabilidad como integrante de la obligación y la responsabilidad como integrante del daño.

Por la primera, la responsabilidad exigirá la existencia de una previa obligación cuyo cumplimiento esta garantizado por la responsabilidad que podrá imputarse a su deudor; habrá de examinar cuál sea esta obligación, cómo nace y se declara, y cuáles son las consecuencias jurídicas de su imputación.

En la segunda, será preciso conocer cuál sea el bien jurídico protegido cuyo daño necesita repararse y a quién puede atribuirse la responsabilidad por el daño causado, examinar si junto a su agente directo puedan responsabilizarse a otras personas en quienes su actuar ha sido diligente y no culpable.

La responsabilidad designa la obligación de reparar el daño que se ha causado a otro ya sea por el hecho personal o por la culpa de determinadas personas o por el hecho de una cosa de la que se es propietario.

En términos generales, responsabilidad es la situación en que se encuentra aquel que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que causa un daño.

El contribuyente al no cumplir con una obligación de dar, hacer, o no hacer en el ámbito impositivo, traiga como efecto una consecuencia, que satisfaga daños y perjuicios al fisco, así como responsabilidades administrativas o penales, no solo en cuanto al sujeto directo de la imposición, sino también respecto al responsable solidario.

³² GARRETA SUCH, José María. La Responsabilidad Civil, Fiscal y Penal de los Administradores de las Sociedades. Cuarta edición. Editorial Marcial Pons. Madrid. 1997. pp. 251 y 252.

³³ *Ibidem*. p. 253

2.5.3 RESPONSABILIDAD PENAL

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

Según el tratadista Zanobini, citado por la maestra Margarita Lomelí,³⁴ la inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia la administración pública, constituye un acto ilícito de derecho administrativo y es causa de la responsabilidad del trasgresor hacia el ente titular del interés tutelado por la norma y en virtud del cual se impone el deber.

Esta responsabilidad surge sólo cuando hay violación de una norma, es decir, por los actos contrarios al Derecho y aunque no se haya producido un daño concreto, pues se extiende a cualquier desobediencia a una norma de derecho administrativo. Si se ocasionó un daño, la responsabilidad importa la obligación de repararlo, pero además acarrea siempre la aplicación de una pena que puede tener el carácter de sanción penal o de sanción administrativa.

La violación tiene siempre un carácter de derecho público, aunque no se produzca un daño concreto para el Fisco, porque la norma violada es de derecho público y su trasgresión afecta el orden jurídico tributario, que existe en razón de necesidades e intereses públicos, fundamentalmente que el Estado cuente con los recursos indispensables para atender los gastos públicos.

La responsabilidad derivada de una infracción fiscal comprende no sólo la obligación de reparar el daño causado al Fisco, o sea el pago de los impuestos o derechos y los recargos correspondientes, sino la de sufrir la pena, multa, clausura, suspensión de actividades, etc.

³⁴ Cfr. LOMELI CERESO, Margarita. **Derecho Fiscal Represivo**. Tercera Edición. Editorial Porrúa. México. 1998. p. 202.

Margarita Lomelí Cerezo, expresa que: “En principio, la responsabilidad es personal, aunque se admiten excepciones que se basan en ciertas presunciones de culpabilidad, por instigación o complicidad, derivadas de las relaciones especiales entre el responsable directo y otras personas”.³⁵

³⁵ *Ibidem.* p. 208.

CAPÍTULO III

POLÍTICA CRIMINAL FISCAL

3.1. DEFINICIÓN DE POLÍTICA CRIMINAL

La política criminal cobró importancia a partir de los trabajos de Franz Von Liszt a fines del siglo XIX. Para este autor, comenta el doctor Octavio Alberto Orellana Wiarco, la política criminal partía de la concepción de la función que debía tener la pena y de la justificación del poder del Estado para punir conductas, es decir, lo que diversos tratadistas denominan el *ius puniendi*, o sea el “Derecho del Estado a castigar.”¹

Para el jurista Liszt, ilustra el teórico alemán Claus Roxin, la potestad del Estado para castigar deriva de la necesidad de la pena para el mantenimiento del orden jurídico y, con ello la seguridad de la sociedad, por otra parte, de la idoneidad, siquiera sea limitada, de la pena para conseguir esa meta².

En esa tesitura, se puede definir a la política criminal como el conjunto de directrices, prácticas y normas que emanan de uno o varios actores públicos o que corresponden a una versión de las políticas públicas entendidas como programas de acción gubernamental en un sector de la sociedad o en un escenario geográfico con un contenido, orientación normativa, factores de coerción y una competencia social.

Para el profesor Alessandro Baratta, la política criminal es: “...un concepto complejo. No obstante la univocidad de sus fines, los instrumentos de los cuales sólo una parte se sitúa en el interior del derecho penal, permanecen indeterminados en razón de sus definiciones negativas (penales)-(no penales). Decir que la finalidad de la política criminal es unívoca implica, por lo tanto, una aclaración: hasta un pasado reciente, ha sido entendida como aquella que sirve para controlar la criminalidad, o sea, reducir el tamaño de las infracciones a la ley penal. El progreso de la investigación en el campo de la victimología, la

¹ Cfr. ORELLANAN WIARCO, Octavio Alberto. El Delito de Defraudación Fiscal. Segunda Edición. Editorial Porrúa. México. 2004. p.46.

² Cfr. ROXIN, Claus. Problemas Básicos del Derecho Penal. s.n.e. Editorial Reus. Madrid. 1976. p. 40.

atención volcada a las necesidades de la víctima y su ambiente social, ha ampliado el campo de acción de la política criminal: a la prevención de la delincuencia se añade hoy, por lo menos potencialmente, el objetivo de controlar sus consecuencias.”³

Para el profesor español Juan Bustos Ramírez, la política criminal es: “...aquel aspecto del control social que tiene relación con el poder del Estado para caracterizar el conflicto social como criminal. Sostiene además que la política criminal es el ejercicio de poder que se concreta en la criminalización del conflicto que se trate.”⁴

De las definiciones y comentarios de los autores citados, se desprende que la política criminal es el marco de referencia para que el Estado pueda ejercitar el *ius puniendi*, previniendo y reprimiendo, en su caso, las conductas antisociales.

3.2. PRINCIPIOS QUE RIGEN AL DERECHO PENAL

Se tiene un Estado de derecho sustentado en el principio de legalidad, lo cual se debe interpretar en el sentido siguiente: para la autoridad lo no permitido expresamente en la ley está prohibido, esto quiere decir, que el Estado no podrá imponer ninguna pena al ciudadano a menos que haya realizado una conducta prevista como delito en una ley anterior a la comisión del hecho.

En nuestro país, el principio de legalidad fue reconocido desde la Constitución de Apatzingán de 1814, y a partir de la Constitución de 1917 se sustenta en cuatro ideas rectoras que se han conocido como garantías individuales, las cuales se pueden enunciar bajo los siguientes rubros: exclusividad de la ley como fundamento del delito; mandato de certeza jurídica; prohibición de analogía *in malam partem*, y prohibición de retroactividad.⁵

³ BARATTA, Alessandro. Citado por BESARES ESCOBAR, Marco Antonio. Et. Al. **Derecho Penal Ambiental**. Primera Edición. Editorial Porrúa. México. 2001. p. 45.

⁴ BUSTOS RAMÍREZ, Juan. Citado por BESARES ESCOBAR, Marco Antonio. *Op. Cit.* p. 46.

⁵ DÍAZ-ARANDA, Enrique. **Derecho Penal Parte General**. Primera Edición. Editorial Porrúa. México 2003. p. 57

Con el reconocimiento de la garantía criminal prevista en el artículo 14, párrafo tercero, de la Constitución, el Código Penal Federal dispone en su artículo 7, que delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales, por lo cual, sólo la ley penal puede contener las conductas delictivas y las penas o medidas de seguridad a imponer. Ese es el sentido en que se debe entender el principio de exclusividad de la Ley como fundamento del delito.

El Poder Legislativo tiene la facultad exclusiva de emitir las leyes penales (artículo 73, fracción XXI, de la Constitución). Pero en situaciones de emergencia el Presidente de la República podrá gozar de facultades extraordinarias para legislar en materia penal siempre y cuando se den los presupuestos y se cumpla con los requisitos previstos en el artículo 29 de la Constitución. Debe aclararse que dichas facultades deben ser otorgadas expresamente, por el contrario, una declaración de facultades extraordinarias para legislar en general no facultaría al Presidente para emitir normas penales.

También queda prohibido incrementar conductas o penas utilizando como fundamento los usos y costumbres sociales sin que ello esté dispuesto por la ley.

La certeza jurídica, como otro de los principios del Derecho Penal, presupone el conocimiento seguro y claro de algo, lo cual aplicado al Derecho Penal significa el conocimiento seguro y claro de las normas penales.

El legislador penal está obligado a crear normas jurídicas “entendibles” para sus destinatarios con el fin de que puedan evitar su comisión, para conseguirlo debe describir claramente las características de la conducta prohibida, el bien jurídico protegido y la sanción a imponer.

Como las leyes penales están dirigidas a todos los ciudadanos, deben estar formuladas de modo que cualquier ciudadano comprenda el sentido de la prohibición de las mismas; cuando la conducta descrita en el tipo penal y la pena prevista son fácilmente identificables se garantiza la certeza jurídica del

ciudadano y se materializa el principio de legalidad, limitando el uso arbitrario del poder punitivo del Estado.⁶

En el principio de prohibición de analogía *in mala partem*, la interpretación solamente se permitirá si se mantiene dentro de los límites del “sentido del texto de la ley”; es decir, la interpretación debe ser acorde con el posible sentido y significado de las palabras. Cuando la interpretación traspasa esos límites se convierte en analogía prohibida.

De lo anterior concluyo que en materia penal la interpretación de una ley no debe cubrir las llamadas “lagunas legales” para sancionar hechos o imponer penas no previstas en el texto de la norma aunque sean muy parecidos o análogos a otros sí prescritos.⁷

Nuestra Constitución prohíbe del artículo 14 la retroactividad de leyes penales, constituyéndose dicha prohibición en otro de los principios que rigen al Derecho Penal, en el párrafo primero de igual forma se prohíbe la aplicación retroactiva de una reforma que eleva la pena a imponer para un delito cometido con anterioridad.

Conforme a lo anterior, la ley penal aplicable será la vigente en el momento del hecho, siendo relevante el instante de realización de la conducta, y no el de la producción del resultado; mientras que tratándose de los delitos permanentes se aplicará la ley vigente en el momento de consumación del hecho.

Por otro lado la Constitución prohíbe la retroactividad en perjuicio, pero no la que beneficia al inculpado esta únicamente procede en los supuestos de extinción o modificación tanto del tipo penal como la pena, y será aplicada de oficio por la autoridad responsable.

⁶ *Ibidem*. pp. 61 y 62

⁷ *Cfr. Ibidem*. p.66.

Existen bienes cuya valía es reconocida por todas las sociedades a lo largo de la historia, como son: la vida, la integridad física, el patrimonio, la libertad y otros más. La diferencia radica en la gravedad de la sanción que se impone a quien los lesiona.

El principio del bien jurídico tutelado tiene un carácter abstracto, es decir, su valor se incorpora no sólo en objetos materiales, sino también puede consistir en un valor o cualidad sumamente valiosa para la sociedad.

En nuestro país se ha adoptado el principio de incriminación exclusiva de conductas, esto es, una conducta activa u omisiva sólo puede ser constitutiva de delito, por lo que se rechaza la posibilidad de sancionar penalmente a un ciudadano por su personalidad, características, peculiaridades o circunstancias sociales; dicho con otras palabras, el derecho penal sólo debe castigar al sujeto por lo que hace y no por quien es.

El principio de culpabilidad tiene una estrecha relación con el principio de legalidad ya que la pena sólo debe ser impuesta al culpable del delito. El culpable del delito es la persona responsable de su comisión, es decir, aquel a quien se le puede atribuir el hecho.

Conforme al principio de igualdad el Estado deberá utilizar sus instituciones para equilibrar las relaciones entre las clases desfavorables y las privilegiadas.

La igualdad se puede practicar cuando las partes tienen las mismas condiciones sociales, económicas y culturales, por ello es necesario tomar en cuenta estas diferencias para la impartición de justicia penal de quien ha cometido un delito.

El artículo 23 de la Constitución señala que “nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito”. Dicha garantía individual es conocida universalmente bajo su formulación latina *non bis in idem*, cuyas consecuencias no sólo se limitan a prohibir que un mismo sujeto sea castigado

penalmente dos o más veces por el mismo hecho, sino también evita que los mismos hechos sean valorados en su conjunto para imputar un delito y una parte de ellos sirva para impulsar otro delito.⁸

3.3. LA PENA COMO FUNCIÓN PRIMORDIAL DEL DERECHO PENAL

Entre las diversas etimologías atribuidas al vocablo pena, la más probable es aquella que procede del griego y del latín *poena, punio, punire*, del cual derivó el verbo español punir, cuyo significado es castigar.

La pena difiere de otros castigos originados en la sociedad civil, pues al ser aplicada por el Estado se convierte en una sanción pública, porque el Poder Judicial, a través del proceso, la aplica a quien se haya encontrado responsable de un delito.

Bajo estas circunstancias, la pena se ha definido como: “el sufrimiento conminado por la ley y aplicado por la autoridad judicial mediante proceso a aquel que viola un mandamiento de la ley misma”, o bien como: “un castigo impuesto por el poder público al delincuente, con base en la ley, para mantener el orden jurídico”. Sin embargo se manejan indistintamente categorías abstractas y concretas para definir un mismo ente jurídico, contribuyendo a crear una confusión legal entre sanción normativa y castigo concreto, dando en consecuencia una falsa concepción por la mezcla entre conceptos que pertenecen al mundo normativo o abstracto y al concreto o de los hechos.

La historia de la humanidad, desde el perfil punitivo, comenzó con un acto de desobediencia y la aplicación de un castigo, para la mitología hebrea con Adán y Eva, luego el mito griego con Prometeo al robarse el fuego de los dioses y en la antigua Roma, el rapto de las Sabinas; siendo así como en su devenir histórico, el hombre continuó desobedeciendo y castigando sus conductas, mediante los representantes del poder teocrático o a través de sus órganos sociales de representación.

⁸ Cfr. *Ibidem*. pp. 89 y 90.

Desde los tiempos más remotos a los más modernos, la sociedad ha procurado combatir el delito y aquellas conductas que consideraba lesivas a los contenidos fundamentales de su cultura mediante instrumentos de control, como son las sanciones, las cuales se han ido modificando con el paso del tiempo y el desarrollo de las ideologías sociales dominantes, así hemos obligado a los criminales a resarcir los daños a sus víctimas e incluso privarlos de sus vidas y de sus libertades. De esta manera, el pensamiento punitivo siguiendo la ley de la evolución Comtiana de la historia, se ha dividido en tres estadios que son: teológico inferior; superior o absolutista y; contemporáneo.

En el estadio teológico inferior, la idea punitiva en las sociedades primitivas poco civilizadas revestidas de un carácter predominantemente religioso, el delito se concebía como un triunfo del mal sobre el bien, la sanción era el pago por el mal cometido el delito era la ofensa a la divinidad quien transmitió al sacerdote la facultad de castigar, el criminal era ofrecido en sacrificio, los sacerdotes ejecutaban la sanción.

Más tarde el mundo primitivo conoció la venganza privada que correspondió a sistemas de producción rudimentaria de cazadores pastores o nómadas, el ofendido exigía la reparación y el mismo la cobraba, el sacerdote inflingía mal por mal y se volvió un derecho exigible, hereditario, redimible exclusivo del ofendido y sus familiares y surge la *vindicta*, ley del Talión o *faido*, era un derecho a la venganza, consuetudinario y no cobrarlo era sinónimo de infame y cobarde, no había un órgano encargado de crear normas ni otro de asegurar su aplicación por un acto coactivo, pero a menudo la reacción personal era desproporcionada a la ofensa para lo cual se pactó el resarcimiento del daño ocasionado a través de normas escritas por indemnización.

Los mayas conocieron la composición en algunos delitos, cuyo mérito no fue la idea de la pena sino la igualdad entre el agraviado y la reparación a través del sistema tarifario y fue uno de los medios que sirvió para limitar o suprimir la venganza privada y originar la venganza social por el patriarca o jefe "*vindicta publicae*", aquí toda la ciudad se reúne para juzgar el hecho y va

armada al tribunal con el fin de privar de la vida al delincuente luego del juicio, lapidando, ahorcando, etc., se comenzó a reservar la venganza social a delitos graves y la privada al *Pater Familia*, luego los delitos privados comenzaron a salir de la punición doméstica y los órganos sociales se afianzaron hasta convertirse en instituciones públicas y sacerdote ya no participaba en la ejecución del castigo.

Para hablar del estadio teológico superior debemos remitirnos al oscurantismo en donde el *ius puniendi* era sólo de la justicia divina administrada por la Iglesia Cristiana, el obispo no sólo imponía penitencias sino que ordenaba a la autoridad civil la ejecución de penas “con la misma vara que mides serás medido”. Para Santo Tomás el derecho de castigar se fundaba con la ley, pensaba que la sanción pertenecía a la justicia conmutativa igual por igual, la pena como justa retribución,

En el absolutismo el derecho punitivo fungió como instrumento del despotismo real, de la aristocracia y de la Iglesia hecha institución había particularismo e incertidumbre se definían mal los delitos había arbitrariedad de monarca y de los jueces funcionarios, que castigaban acciones que legalmente no estaban definidas como delitos crimen-pecado no exclusivamente se sancionaban las acciones sino también el pensamiento, la conciencia (ateísmo, herejía, etc.), había intimidación y aflicción, las sanciones estaban desprovistas de criterios racionales de proporcionalidad eran exageradamente crueles y severas, la policía ejercitaba un difuso control sobre la vida privada de los súbditos, sobre la opinión pública y el comportamiento moral, un proceso penal inquisitorio que impedía la justicia y la búsqueda de la verdad.

Durante el Renacimiento el derecho punitivo encuentra su razón de ser y límite en el Contrato Social, Beccaria proponía remontarse al primer crimen y castigo para fundamentar las penas y derecho de castigar para vivir en sociedad y se une el penólogo mexicano Lardizábal y Uribe contemporáneo de Bonnesana.

En el estadio contemporáneo, con el desarrollo de la civilización los pueblos adquirieron la idea moderna de Estado y de Contrato Social, el delito era concebido como una ofensa a la sociedad entera, la venganza era pública ejecutada por el Estado como representante del pueblo las sanciones eran modeladores de la conducta humana aplicadas dentro de un marco ideológico cultural de referencia.

El derecho a castigar se reafirmó a partir de la institucionalización del Estado moderno, al establecer órganos del Estado competentes para dictar leyes, interpretarlas y ejecutar las sanciones correspondientes, mediante los códigos penales los gobernados conocen lo permitido y prohibido además de las sanciones, surge el Estado liberal con la Revolución Francesa restituyendo valores de la persona en sus derechos naturales del ser humano al reconocer sus garantías individuales se buscó el prohibir sólo aquello que es esencial para asegurar la vida en común, el derecho penal se deseticó y surgió como tutelar de pensamiento, palabra, religión, economía, etc., se ve el límite de legalidad de delitos y penas así como la proporcionalidad.

En Europa oriental surge el derecho penal socialista y en Europa occidental el totalitarismo. El socialismo expresa la subordinación del derecho penal a la política de edificación socialista y sustituye la concepción formal de delito con previsión legislativa por una concepción material o sustancial como acción socialmente peligrosa (responsabilidad individual – culpabilidad).

El totalitarismo penal señala un drástico retorno al derecho penal de opresión, más represivo que el derecho penal del absolutismo monárquico (penal nazi y fascista) “pueblo – Estado – individuo” el nacional socialismo alemán y el fascismo italiano encontraron en la comunidad nacional racionalmente para la única, originaria y suprema realidad política y los derechos eran condicionados a ser miembros del pueblo o voluntad del Führer la sanción eliminaba a los incorregibles, en la década de los 70 en América Latina las dictaduras repitieron esos viejos esquemas de opresión se violaron derechos humanos y había impunidad como la norma de excepción.

El Estado liberal responde a las preocupaciones de defender a la sociedad del Estado mediante la técnica formal de la división de poderes y el principio de legalidad, con base en el cual se dice que no hay pena sin crimen. Efectivamente, no se puede castigar o imponer una sanción a un ciudadano si su conducta no está tipificada como delito en un código penal. Pero el contenido del castigo, según la ideología liberal, debe ir acompañado de exigencias políticas antes que morales, ya que estas últimas son modificables con el tiempo. Por ello, la penal en el Estado liberal se encuentra revestida con un contenido de justicia conmutativa.

La función de la pena en el marco de una ideología liberal democrática, toma como fundamento a la justicia y en su ejecución al valor primario de la persona y de sus inviolables derechos naturales de libertad. En este estadio, el fin inmediato de la ejecución de la pena es causar aflicción psicológica a fin de que el hombre recapacite acerca de su error pasado y acepte el pago de su culpa.

La concepción de la justicia penal como límite intrínseco de la libertad encuentra su propia justificación en la exigencia racional de una reafirmación simbólica del orden jurídico ante la voluntad rebelde del reo, el cual, al ser castigado, conserva la titularidad de la mayor parte de sus derechos naturales, propios de toda persona, por lo que la pena funciona respecto de él como un límite justo y consecuentemente intrínseco.

Una pena es sustancialmente justa sólo a cambio de que ésta se aplique sobre el presupuesto de la culpabilidad del reo, dado que la culpabilidad es un conocido abuso de la libertad para escoger entre un valor y un desvalor social, y sobre éste límite la pena no puede castigar al delincuente más allá de la culpa por el hecho cometido.

En un sistema liberal–democrático, el momento objetivo de la lesión al bien jurídico toma su signo característico de la culpabilidad, mientras que en un sistema totalitario, el fundamento de la justicia penal se identifica con la necesidad de la defensa social, es decir, con la exigencia cuya lógica nos lleva

a la instrumentalización de la persona como ser socialmente peligroso, cuyos derechos son sacrificados en aras de las exigencias del aparato político de la clase dominante.

La sanción en este último sistema político y económico se concibe como un mal necesario que se contrapone al mal ocasionado por el delito; es una medida de carácter reparador y por ello, contradictoriamente con la medida del peligro o con el daño material causado por el delito, se aplica sólo para satisfacer la necesidad de conservar un equilibrio mecánico de la sociedad.

En un sistema totalitario (de izquierda o derecha), la sanción se justifica porque sirve para mantener el orden social, pues a través de ella el Estado totalitario se defiende de los ataques de la delincuencia y realiza las condiciones de equilibrio físico de la sociedad alterada o comprometida por el delito. De ahí surge la teoría de la necesidad de conservación del agregado social, cuyos términos naturalistas llevaron directamente a crear la teoría de la defensa social (positivistas).

El Estado liberal interviene para reprimir un hecho en forma proporcional a la culpabilidad de su autor y nada más. El Estado totalitario (de derecha o de izquierda), en cambio, interviene en nombre de una efectiva o presunta necesidad social, con sanciones desproporcionadas y exageradas respecto de las exigencias de una justa y normal retribución. Incluso puede castigar aunque falten los presupuestos de la punición, es decir, aunque falte la culpabilidad. Esto demuestra que la idea de la defensa social es una idea naturalista que reduce la pena al esquema de una pura y simple reacción defensiva, que es propia de todo organismo natural lesionado en sus condiciones de existencia.

En relación con el sujeto que sufre la pena, la pura y simple reacción punitiva del Estado totalitario va más allá del ataque de defensa, al querer inutilizar al hombre socialmente peligroso a través de la readaptación, de la enmienda o de la resocialización, con la que trata de imponer a los reos hábitos virtuosos, ajenos a su idiosincrasia y forma de ser, vulnerando con ello la primera de todas las libertades: aquella de poder escoger entre el bien y el mal.

El paso del Estado liberal en México a uno de tipo social-democrático a través de la Revolución de 1910-1917, señala el cambio de finalidad en la ejecución punitiva. El original artículo 18 de la Constitución de 1917 ordenaba que “los Gobiernos de la Federación y de los Estados organizarán en sus respectivos territorios, el sistema penal, sobre la base del trabajo como medio de regeneración”. Las reformas de 1965, agregarían otros medios como la capacitación para el trabajo y la educación, para alcanzar la readaptación del delincuente.

El Estado al tratar de cambiar esa conducta de vida o personalidad del hombre delincuente a través del tratamiento penitenciario, cuya justificación ontológica es la transformación de los reos y su recuperación para que no cometan más daños a la sociedad.

La utilidad de la pena se reafirma durante el periodo de ejecución, toda vez que mediante el auxilio de las ciencias sociales (derecho, sociología, psicología, psiquiatría, medicina) se pretende transformar al reo a fin de lograr su reeducación, proporcionándole un mayor conocimiento de sus deberes hacia los demás y otorgándole una mayor capacidad de resistencia los estímulos criminosos.

La pena es la real privación o restricción de bienes al autor del delito que el poder ejecutivo lleva a cabo para la prevención especial, determinada jurídicamente en su máximo por la punición impuesta, y en su mínimo por ciertas condiciones temporales y personales del reo que la sufre. En ese sentido la ejecución de la pena es:

1.- Un hecho particular, porque produce una mutación en el mundo del individuo y quien la sufre es un sujeto.

2.- Concreto, porque la sanción se ejecuta entre mínimos y máximos de tiempos de privación.

3.- Temporal, ya que aun y cuando el sujeto sea refractario al tratamiento penitenciario, no podrá permanecer dentro de ella más que el máximo de la punición impuesta; sin embargo, puede gozar de su libertad antes del tiempo fijado en la sentencia si criminológicamente se observa una disminución de su peligrosidad.

Al igual que la punibilidad legítima a la punición, ésta es la fuente de legitimación de la sanción impuesta: nadie puede permanecer en prisión privado de su libertad si no es por un título ejecutivo, provisional o definitivo, llámese auto de formal prisión o sentencia ejecutoriada.

Tanto las teorías alemanas como las italianas, para explicar las funciones y fines de la pena, caen en confusión al señalar que la eficacia de sus efectos se pueden regular mirando hacia el pasado (*quia peccatum est*), o bien observando los que puedan producir en el futuro (*ne peccetur*).

A) LA TEORÍA RETRIBUTIVA

Cuello Calón opina que: “la pena es la justa retribución del mal del delito proporcionada a la culpabilidad del reo”⁹, opinión que es compartida por los prestigiados autores modernos como Welzel, Maurach, Von Weber y Mezger entre los alemanes, Petrocelli, Bettiol y Maggiore entre los italianos y el español José Antón Oneca.

Es importante señalar que para el connotado autor alemán Hans Welzel, la pena es una retribución, porque es un mal que se dicta contra el autor del hecho culpable¹⁰.

De la mayoría de las definiciones jurídicas se desprende la retribución, lo que da a la pena la característica de ser el resultado jurídico y social del delito, para Maurach la pena: “es la retribución expiatoria de un delito por un mal proporcional a la culpabilidad”.

⁹ CUELLO CALÓN, Eugenio. Citado por RODRIGUEZ MANZANERA, Luís. **Penología**. Segunda Edición. Editorial Porrúa. México. 2000. p. 72.

¹⁰ WELZEL, Hans. **Derecho Penal**. s.n.e. Editorial De Palma. Buenos Aires. 1956. p. 67.

La clasificación alemana de la doctrina sobre la función punitiva, mira únicamente el mal pasado, al concebir a la pena como un fin en sí misma, como una respuesta a exigencias de justicia.

La función de las penas, según esta teoría, consiste en retribución del mal por un mal: el reo ha violado una norma del ordenamiento jurídico y debe ser castigado. Se distinguen dos concepciones:

1.- Retribución moral; quienes la sostienen señalan que es una exigencia profunda e incoercible de la naturaleza humana que el mal se retribuya con el mal. Como el delito constituye una violación del orden ético, la conciencia moral exige su punición. Concepción que tiene su más alta expresión en Kant, para quien la ley penal es un imperativo categórico que hay que observar y hacer cumplir hasta sus últimas consecuencias.

2.- Retribución jurídica; afirma que el delito es la rebelión del particular a la voluntad de la ley y, como tal, exige una reparación que venga a reafirmar la autoridad del Estado (pena). Hegel le da a esta doctrina una forma dialéctica: El delito constituye la negación del derecho. La pena es la negación del delito. Como es la negación de una negación, la pena reafirma al derecho. En el mismo sentido Biding afirma que el resultado más importante de la pena es la sumisión coercitiva del reo bajo el poder triunfante del derecho.

La pena retributiva ha sido considerada como un sufrimiento que viene considerado como proporcional al hecho cometido y que viene infligido en razón de aquello que aconteció, como reacción a él, sin una liga necesaria con el futuro, como restablecimiento de un equilibrio roto.

Para el doctor Luís Rodríguez Manzanera, la función retributiva no es una simple venganza que el Estado impone a nombre de la sociedad, sino que implica:

1.- Restablecer el equilibrio social que se ve perturbado por la acción criminal, además de restablecer el orden jurídico roto.

2.- Sancionar la falta moral; siguiendo la corriente de Manzini, el derecho penal es la tutela del mínimo ético necesario para la convivencia, la pena sanciona la infracción de ese mínimo ético.

3.- Satisfacer la opinión pública escandalizada e inquieta.

4.- Así, vence el temor e inseguridad que surgen cuando se ha cometido un delito. Con la eficaz función retributiva, la sociedad siente que la autoridad del estado sirve para ampararla.

5.- Descalificar pública y solemnemente el hecho delictuoso. La pena es una forma de repudio al crimen.

6.- Reafirmar la fuerza y la autoridad de la norma jurídica¹¹.

Es importante que recordar, sugiere el doctor Rodríguez Manzanera, la frase de nuestro maestro Carrancá y Trujillo, en cuanto que: "...delito sin pena es campana sin badajo"¹². No hay duda que, lo que da fuerza y valor a la norma es precisamente la sanción.

B) LA TEORÍA DE LA PREVENCIÓN GENERAL

Para esta teoría la reacción penal debe funcionar como un inhibidor a la tendencia criminal. Se habla de prevención general en cuanto la amenaza del castigo hace que los miembros de la colectividad se abstengan de violar la norma.

La prevención general se hace con referencia a toda la sociedad, no a un individuo en particular.

¹¹ RODRIGUEZ MANZANERA, Luis. *Op. Cit.* p. 73.

¹² Cfr. *Ibidem.* p. 74

La prevención general parece ser una función primordial de la pena, por demás conocida en la antigüedad, así, Séneca escribió que: “La pena tiene como finalidad hacer mejores a los demás”, y Platón afirma que: “no castigamos porque alguien haya delinquido, sino porque los demás no delincan”¹³.

Estas teorías comúnmente llamadas relativas o utilitaristas, asignan a la pena la función de prevenir los delitos mediante la eficacia intimidatoria que le es inherente, pues según esta concepción, el derecho punitivo está fundado en la necesidad o utilidad de la defensa social.

El autor italiano Giandoménico Romagnosi fue defensor de la prevención general, al afirmar que la pena no puede ser tormento ni utilizarse para afligir a un ser sensible, y que su finalidad inmediata es la intimidación, para evitar en esta forma la comisión de nuevos delitos.

Giandoménico Romagnosi, luego de poner de relieve que el Estado tiene el derecho de defenderse contra el delito, el cual pone en peligro las condiciones de existencia de la vida en común, afirma que la defensa social amenaza con una pena a aquellos que cometan acciones delictuosas. La pena obra psicológicamente disuadiendo al individuo de violar la ley.

Los italianos distinguen esencialmente dos tipos de prevención general penal:

1.- Prevención primaria o intimidación general, que se efectúa mediante la eficacia de la pena ejercida sobre la generalidad de los gobernados para alejarlos de la tentación de cometer delitos, por medio de la amenaza contenida en la norma penal, se requiere observar los principios de legalidad y el de certeza del derecho, y por otra parte que exista una adecuada proporcionalidad entre las sanciones aplicadas y el bien jurídico puesto en peligro o lesionado.

¹³ Cfr. *Ibidem.* p. 76

2.- Prevención secundaria; se pretende que al individuo que ha cometido un delito se le aplique una pena, y que la eficacia de la misma sea tal que aquél no vuelva a violar la ley penal, esto es, que la aplicación de una pena en relación con un culpable sirva a través de la impresión del temor que ésta suscita para alejarlo de cometer más delitos, una adecuada prevención secundaria sería aquella donde el juez en su plena discrecionalidad adaptase las sanciones al delincuente en particular, tomando en cuenta su culpabilidad en el hecho cometido.

El tratadista alemán, Anselmo Feuerbach, parte de la premisa de que todos los delitos son movidos por el deseo de procurarse un placer, y que tal impulso psicológico solamente se puede eliminar si el sujeto sabe que a su acción le sigue un mal mayor que el gozo que le puede producir el delito, afirma que el Estado amenaza con una pena con el fin de mostrar a los gobernados que no les conviene violar la ley, y de hacerlos desistir de cometer delitos a través de la aplicación de la misma.

Siguiendo a Feuerbach, y su teoría de la coacción psicológica o de intimidación, la mayoría de los autores modernos acepta prevención general como una finalidad de la reacción penal.

La prevención general implica que la predisposición al crimen es general en todas las personas. Esto significa que todo ser humano tiene una cierta predisposición a cometer conductas antisociales, y por ello el adjetivo de "general", que se agrega al sustantivo prevención; y es que va dirigido a todo miembro de la colectividad, ya que, como dijo Goethe: "...no hay crimen que no me haya sentido capaz de cometer".

Negar la prevención general como finalidad de la pena sería desconocer una realidad de todo tiempo y lugar. Tal función principia desde el momento legislativo en el que se hace la amenaza en abstracto como aviso a todos, se continúa en el proceso y finaliza en la ejecución, demostrando que la advertencia no era en vano y que no hay impunidad; la impunidad es uno de

los más importantes factores criminógenos. En este sentido, se ha dicho que la pena debe ser:

a) Intimidatoria. Debe amedrentar a los potenciales criminales, debe ser capaz de sembrar el temor en el ánimo criminógeno.

Llevando al extremo la idea intimidatoria se ha creído que las penas más feroces son las que mejor previenen, pero la crueldad no ha producido un efecto en la disminución de la criminalidad.

b) Ejemplar. Se castigaba al criminal en público para que la sociedad se enterara del castigo recibido por su falta.

Todo lo anteriormente expresado, comenta el doctor Luís Rodríguez Manzanera, hace referencia a la llamada “prevención general negativa”, pues hay autores (Baratta) que reconocen una prevención general “positiva”, que consiste en la afirmación de valores, en su reconocimiento y aceptación de la colectividad por medio de la norma penal; se logra la aprobación y el cumplimiento de la norma por convencimiento y no por la intimidación y la amenaza¹⁴.

C) LA TEORÍA DE LA PREVENCIÓN ESPECIAL

El presupuesto básico es que cuando la prevención general falla, cuando la simple amenaza de un castigo no ha sido suficiente para inhibir al criminal, entonces debe hacerse prevención especial, que se logra por medio de la aplicación específica de la pena a un caso concreto.

La pena se debe aplicar al delincuente individual para intimidarlo, para que se arrepienta, para darle un tratamiento si esto es posible, y todo ello para evitar que reincida.

La prevención especial, como su nombre lo indica, es la que va dirigida a un sujeto en particular, sin tomar en cuenta la generalidad.

¹⁴ Cfr. *Ibidem*. p. 77

En principio, podemos decir que, en las teorías que afirman la prevención especial (cuando no única) finalidad de la reacción penal, no se toma en cuenta el pasado, sino el futuro; no importa tanto qué hizo o dejó de hacer el criminal, sino su probabilidad de agredir a la comunidad.

No interesan tanto los demás, el interés se centra en el sujeto desviado, para corregir su desviación o evitar que cometa nuevamente conductas desviadas.

La prevención especial parte del supuesto de que el delincuente, con su acto, ha demostrado tener inclinaciones para cometer acciones criminosas. A fin de prevenir su reincidencia, es necesario procurar su arrepentimiento, corregirlo y readaptarlo al momento que se ejecuta la pena dentro de las prisiones.

3.4. FUNCIÓN DE LA PENA

El Sistema Penal Mexicano ha reaccionado, frente a la verificación de un hecho antijurídico, a través de mecanismos estatales de defensa denominados sanciones.

La pena como sanción única se contempló en el Código Penal de 1871, como retribución moral por el hecho cometido, y como medida de seguridad, en el de 1929. Códigos los anteriores que tenían una concepción monista en su imposición. Siendo el Código Penal para el Distrito Federal en Materia del Fuero Común y para toda la República en Materia del Fuero Federal de 1931, el que introdujo en el derecho punitivo mexicano *il duppio binario*, es decir, la doble vía como sistema complejo de medios de lucha contra la delincuencia, y que dependiendo de la entidad del hecho antijurídico y las circunstancias particulares del hombre delincuente, aplicó para retribuir por el hecho cometido o para prevenir, removiendo aquella causa endógena que podría llevarlo de nuevo a violar la norma prohibitiva penal.

De esta manera, al ser perturbado el ordenamiento jurídico, por un evento criminal, dispuso que se aplicara una pena o una medida de seguridad al sujeto que hubiera violado las normas mínimas de convivencia, para castigarlo, curarlo y devolverlo inmune de su eventual peligrosidad a la sociedad.

Como la pena es el correlativo de la culpabilidad, así la medida de seguridad representa el sistema curativo que el Estado implementa en las personas peligrosas para tratar de readaptarlas a la vida social, alejarlas de ella, o por lo menos circunscribirlas en hospitales psiquiátricos o judiciales para sanarlos.

3.5. LA POLÍTICA CRIMINAL EN LOS DELITOS FISCALES

De acuerdo a los fines que debe perseguir la pena en los delitos en general, entre ellos los fiscales, debemos preguntarnos si estos últimos cumplen la función que la pena debe satisfacer.

La pena, ha quedado demostrado, debe estar orientada por la política criminal y a su vez debe cumplir con fines, que en México, están determinados por la existencia de un estado democrático.

El empleo del poder punitivo debe ajustarse, como lo explica Roxin¹⁵, a criterios de prevención general en sentido positivo, es decir, que la “amenaza” de la pena señalada por el legislador al delito fiscal no debe retraer, por su dureza, a las posibles conductas evasoras, sino que la sanción abstracta (pena), debe asegurar al pueblo que la misma se aplicará al caso concreto en que resulte violada la ley, para que su confianza en la ley quede salvaguardada.

La pena en el delito fiscal debe tomar en cuenta, por un lado, las garantías y principios del ciudadano y por otro, asegurar el cumplimiento de las normas que aseguren el desarrollo y la paz social.

¹⁵ ROXIN, Claus. *Op. Cit.* p. 45.

Por lo que hace a la prevención especial, en palabras del doctor Orellana Wiarco: "...la pena debe otorgar, al aplicarse a quien violó la ley penal fiscal, un tratamiento resocializador"¹⁶.

¹⁶ ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto. *Op. Cit.* pp. 58 y 59.

CAPÍTULO IV

TEORÍA DEL DELITO

4.1 CONCEPTOS GENERALES DE LA DOGMÁTICA JURÍDICO PENAL

La dogmática jurídico penal, parte fundamental del Derecho Penal, fue desarrollada a lo largo de los siglos XVIII, XIX y XX, con la finalidad de precisar el contenido del delito, a partir de Carrara y Franz Von Liszt, se ha podido determinar cuáles son sus elementos y su campo de estudio.

El doctor Eduardo López Betancourt señala que: “La teoría del delito es una parte de la ciencia del Derecho Penal; comprende el estudio de los elementos positivos y negativos del delito, así como sus formas de manifestarse. Los elementos positivos del delito configuran la existencia de éste, mientras que los elementos negativos constituirán su inexistencia; las formas de manifestación, se refieren a la aparición del mismo.”¹

Por su parte Eugenio Raúl Zaffaroni dice que la teoría del delito está avocada “...al cumplimiento de un cometido esencialmente práctico, consistente en la facilitación de la averiguación de la presencia o ausencia del delito en cada caso concreto.”²

Como se puede apreciar, de las definiciones anteriores se desprende que la teoría del delito es una parte de la Ciencia del Derecho Penal, cuyo objetivo principal es el análisis de los elementos que constituyen al delito, para su mejor comprensión y así buscar la certidumbre al momento de establecer cuándo estamos en presencia de una conducta que se erige como delictuosa o no.

Constituyéndose la teoría del delito, como el aspecto primordial para lograr un estudio preciso del Derecho Penal, el cual supone un método de análisis, a manera de una verdadera disección jurídica, sobre el alcance del

¹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. **Teoría del Delito**. Décima Edición. Editorial Porrúa. México. 2002. p. 3.

² Cfr. ZAFFARONI, Eugenio Raúl. **Manual de Derecho Penal. Parte General**. Segunda Edición. Cárdenas Editor y Distribuidor. México. 1991. p. 333.

contenido de la ley penal, a partir del hecho regulado, y a la luz de los elementos del delito, para así poder determinar cuándo una conducta es o no delictiva.

Por lo que respecta al método de estudio que utiliza, se encuentra que es aquel en donde se parte del análisis de un caso concreto y verifica su adecuación a los principios ya establecidos, es decir, que va de lo particular a lo general, ya que sólo a partir de un caso concreto, se ponen en función las distintas instituciones jurídicas del Derecho Penal para determinar, si los hechos objeto de estudio son o no constitutivos de delito.

Así lo percibió Malo Camacho, cuando comenta: “El método de estudio es inductivo, en relación con el “caso” que implica el estudio del delito, a partir de la conducta típica, planteada como fenómeno social, concreto y particular (real o hipotético) a fin de ser analizado a la luz de las diversas instituciones que previene la ley para determinar la existencia del delito (tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, del autor para determinar su punibilidad).”³

La teoría del delito surge como uno de los aspectos fundamentales para lograr definir las relaciones que existen entre el gobernante y los gobernados, a fin de evitar el abuso de autoridad y la arbitrariedad en el ejercicio del poder, obedeciendo a objetivos prácticos para lograr una mayor precisión en la afirmación de la existencia de un delito, como consecuencia de la realización de una conducta que se adecua a una descripción legal, catalogada como delictiva.

Lo anterior implica una verdadera garantía para la sociedad, ya que en cualquier momento una persona puede ser sometida a la imputación de un hecho criminoso, tomando relevancia la labor con que deben actuar las autoridades al establecer con mayor grado de precisión la existencia o no de un delito, en la medida de que se favorezca la conformación de criterios uniformes para determinar la existencia de éste.

³ MALO CAMACHO, Gustavo. Derecho Penal Mexicano. Primera Edición. Editorial Porrúa. México. 1998. p. 277.

En virtud de lo anterior se observa que de la teoría del delito se derivan dos principales funciones: a) permite conocer con exactitud qué conducta es delictiva y cual pena le es aplicable; y b) es una garantía de que únicamente la conducta que se ubique exactamente a la ley penal podrá ser penada, y que la pena no podrá exceder los límites que la propia ley establezca.⁴

Como ya se señaló desde el principio, la teoría del delito forma parte de la Ciencia del Derecho Penal y como tal, debe también tener una estructura sistemática y una organización lógica, para poder responder a las necesidades de toda ciencia, su objetivo no es el estudio de todos y cada uno de los delitos en particular, sino de las partes o elementos que son comunes a todos los hechos delictuosos, con la finalidad de determinar la existencia o inexistencia de un delito.

A través de la historia se han encontrado dos concepciones para encontrar las respuestas más adecuadas para comprender la composición del delito. Sobre el particular Francisco Pavón Vasconcelos comenta que: “Dos corrientes opuestas pretenden establecer el criterio privatista de estudio del delito. La concepción totalizadora o unitaria ve en él un bloque monolítico imposible de escindir en elementos; el delito es un todo orgánico y como tal debe ser estudiado para comprender su verdadera esencia. La concepción analítica o atomizadora lo estudia a través de sus elementos constitutivos, sin perder de vista la estrecha relación existente entre ellos, de manera que sin negar su unidad estima indispensable su análisis mediante su fraccionamiento.”⁵

Sobre este tópico, Gustavo Malo Camacho comenta: “El derecho penal es una parte o rama del derecho en general y que, en consecuencia, su análisis debe ser referido al carácter preceptivo de la norma en su conjunto y al de la coercibilidad, como un todo único, el que, aplicado al concepto de delito,

⁴ Cfr. ORELLANA WIARCO, Octavio A. **Curso de Derecho Penal. Parte General**. Segunda Edición. Editorial Porrúa. México. 2001. p. 146.

⁵ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. **Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General**. Décima Quinta Edición. Editorial Porrúa. México. 2000 pp.165 y 166.

lleva a entenderlo como un todo único, que no requiere de análisis o “disección” que rompa esa unidad conceptual.”⁶

En tanto que para la teoría analítica, como lo manifiesta el doctor Eduardo López Betancourt, “...esta idea estudia al hecho criminoso desintegrándolo en elementos, pero con una conexión entre sí que en conjunto forman la unidad del mismo.”⁷

Los problemas relativos al estudio del delito se deben a que la teoría del delito es quizá la parte más delicada y controvertida de la Ciencia del Derecho Penal, así por ejemplo, en cuanto a los elementos que integran al delito, no existe un criterio uniforme surgiendo diversas concepciones en virtud al número que lo integran. El estudio del delito ha sido enfocado desde diversos ángulos, elaborando diversos modelos de sistematización, algunos de los modelos más notables y reconocidos son la escuela clásica, el sistema causalista, el sistema causalista valorativo, el finalismo y el sistema funcionalista.

4.1.1 DEFINICIÓN DE DERECHO PENAL

El Derecho represivo o sancionador por excelencia es el Derecho Penal, el cual ha sido concebido tradicionalmente para prevenir y sancionar hechos contrarios a la convivencia social; por lo que desde su creación ha buscado adaptarse a las circunstancias de la sociedad a la que es aplicado; tal situación ha dado origen a la problemática de su conceptualización, en este orden de ideas el doctor Fernando Castellanos Tena señala “...rama del derecho público interno relativa a los delitos, a las penas y a las medidas de seguridad, que tiene por objeto inmediato la creación y la conservación del orden social...”⁸

En términos generales el Derecho Penal tiene como elementos las disposiciones jurídicas que regulan el ejercicio del poder sancionador y

⁶ MALO CAMACHO, Gustavo. *Op. Cit.* p. 241.

⁷ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. *Op. Cit.* p. 4.

⁸ CASTELLANOS TENA, Fernando. **Lineamientos Elementales de Derecho Penal**. Cuadragésima Segunda Edición. Editorial Porrúa. México. 2001. p.19.

preventivo del Estado, al cual le competen única y exclusivamente normas que son de orden público.

Siguiendo este orden de ideas se puede decir, que el Derecho Penal describe las diversas especies de delito, señala sus características y determina la naturaleza de las penas y medidas de seguridad, así como, las bases de magnitud y duración.

4.1.2 DEFINICIÓN DE DELITO

El doctor Fernando Castellanos Tena comenta que: “La palabra delito deriva del verbo latino *delinquere*, que significa abandonar, apartarse del buen camino, alejarse del sendero señalado por la ley.”⁹

El jurista Luís Jiménez de Asúa, respecto al delito, señala que: “...desde el punto de vista jurídico, es una acción u omisión antijurídica y culpable.”¹⁰

La mayoría de los modelos de sistematización que estudiaron al delito adoptaron un análisis “hecho-autor”, es decir, parten del estudio del hecho para después entrar al estudio de su autor, siendo conveniente mencionar que ninguno se sucedió simultáneamente, sino que muchas veces las ideas de unos convivieron con las de otros.

La Escuela Clásica adoptó el esquema correspondiente a la dogmática penal cuyo principal exponente fue Francisco Carrara, quien adopta una estructura bipartita, en el sentido de que en el delito se distinguen dos elementos, uno objetivo que corresponde a la fuerza física y otro subjetivo o fuerza moral. Así lo comenta Malo Camacho al decir que en esta ideología “...aparece recogida su expresión dentro del modelo de la bipartición clásica, con la distinción entre los elementos objetivo y subjetivo del delito.”¹¹

⁹ Ibidem. p. 125.

¹⁰ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luís. **Teoría del Delito**. s.n.e. Iure Editores. México. 2002. p. 5.

¹¹ Cfr. MALO CAMACHO, Gustavo. *Op. Cit.* p. 244.

Estos elementos abarcan por un lado el comportamiento externo dañoso (elemento objetivo) y la conciencia y voluntad con capacidad para delinquir por el otro (elemento subjetivo), como se puede apreciar, para esta escuela estos elementos resultan ser requisitos elementales para poder sancionar a su autor, ya que no es concebible sancionar en base a la sola constatación de la conducta dañosa, es decir, sólo en base al daño, pero tampoco es posible sancionar con base en la sola intención de dañar, sino que se necesita la concurrencia de ambos aspectos.

Dentro de esta escuela se elaboraron diversas definiciones de entre las que destaca la pronunciada por Carrara quien define al delito como: "...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."¹²

Aquí se considera al delito como un ente jurídico, debido a que su esencia consiste precisamente en una violación al derecho, en virtud de lo anterior se tiene dentro de la citada definición como una violación a la ley del Estado, para de esa forma excluir aquellos hechos regulados dentro de la moral o la religión. Por otra parte se asienta que dicha Ley es promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, con lo que se deja al descubierto el interés público que persigue el derecho penal, dejando afuera los intereses individuales y encontrando a su vez, su obligatoriedad.

Ahora bien, al referirse a un acto externo del hombre positivo o negativo, se pone en claro que sólo las conductas de las personas físicas tienen relevancia para el derecho penal, excluyendo a las opiniones, deseos y pensamientos, asimismo se establecen las dos clases de conductas por medio de las cuales se puede cometer un ilícito, es decir, por acción u omisión. Por último se hace énfasis al elemento interno del delito, la culpabilidad, cuando se señala que dicha acción u omisión debe ser moralmente imputable y políticamente dañosa.

¹² Cfr. CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* pp.125 y 126.

El Causalismo aparece históricamente en forma posterior a la escuela clásica, como una forma de evolución de la misma, la cual su puede dividir en dos variantes: el causalismo naturalista y el causalismo valorativo. A finales del siglo XIX, Franz Von Liszt expuso su concepción de delito, sistema que se conoció con el nombre de causalismo naturalista. “Para Liszt el delito es la conducta (en sentido naturalístico) que produce un resultado socialmente dañoso (antijuridicidad material) y que se estima culpable, en la medida que implica la presencia de una relación psicológica entre la conducta del agente y el resultado producido, sea a título de dolo o de culpa, y que, por lo mismo, se hace merecedor de una pena que debe ser aplicada por el Estado.”¹³

Para Malo Camacho, esta corriente, “...evoluciona hacia las variaciones sistemáticas siguientes, recogidas en el nuevo esquema de la bipartición que es, en realidad, una tripartición derivada del injusto objetivo (conducta antijurídica) y la culpabilidad subjetiva o psicológica. Se define aquí el pensamiento de Liszt y, después, también el esquema Liszt-Beling, que agrega el análisis de la tipicidad y que es aceptado, en general, como la expresión más clásica de este orden de ideas.”¹⁴

Como se observa, este sistema incluyó como se mencionó anteriormente a la tipicidad como elemento del delito, ubicándolo como elemento objetivo, el cual consiste en la exigencia de la adecuación exacta de una conducta considerada como delictuosa a la descripción legal (tipo), con lo que se fijaron las bases del esquema causalista naturalístico de la teoría del delito, estableciendo como características fundamentales del delito, la conducta, la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad.

Los elementos del presente sistema se pueden resumir de la siguiente manera: conducta, en el sentido de voluntad exteriorizada que pone en marcha la causalidad, como elemento objetivo; tipicidad, como la adecuación de la conducta al tipo previsto en la ley; antijuridicidad, que es la contradicción de la conducta con todo el orden jurídico, y; culpabilidad, que es la relación

¹³ Cfr. MALO CAMACHO, Gustavo. *Op. Cit.* p. 249.

¹⁴ *Ibidem.* p. 244.

psicológica del querer de la conducta y la producción del resultado, como elemento subjetivo.

Por su parte Jiménez de Asúa cita lo siguiente: “Beling define al delito como: acción punible (hecho penal, delito, delito en sentido amplio), es la acción antijurídica y culpable, conminada con pena.”¹⁵

De esta forma se establece que para este modelo de sistematización, al delito se le consideró de manera general como: la conducta típicamente antijurídica y culpable, y que por lo mismo al momento de presentarse sus aspectos negativos (ausencia de conducta, atipicidad, causas de justificación o causas de inculpabilidad), el delito no se puede configurar.

El Causalismo Valorativo aparece como una forma de evolución del Causalismo Naturalista, dentro del cual sus seguidores observaron que la división del delito en elementos objetivos y subjetivos, no podía responder a cuestionamientos relacionados con los elementos normativos y subjetivos del tipo, o bien sobre el hecho de que la culpabilidad no debía ser entendida únicamente como un proceso psicológico entre el autor que obra con dolo o con culpa, con el resultado delictivo. Lo cual obligó a construir un esquema que planteara a la culpabilidad bajo un punto de vista normativo y no sólo de forma psicológica, de tal forma que hay que valorar la voluntad dirigida de un sujeto cuando comete un delito, proponiendo así que la culpabilidad debe ser comprendida como un reproche a dicho proceso psicológico entre el autor y el resultado, es decir, un juicio de valoración del proceso psicológico.

De lo anterior se puede señalar, tal como lo hace Gustavo Malo Camacho, que este sistema “...cuestiona el esquema objetivo-subjetivo, para introducir importantes variaciones en el contenido de cada uno de estos conceptos. Sin embargo, resulta difícil y forzado seguir afirmando este esquema, en la medida en que lo objetivo contiene elementos subjetivos y lo

¹⁵ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. *Op. Cit.* pp. 27 y 28.

subjetivo en realidad es valoración de un contenido que tiene aspectos objetivos y subjetivos.”¹⁶

Los principales exponentes fueron Max Ernst Mayer y Edmundo Mezger, para el primero “...el delito es un acontecimiento típico, antijurídico e imputable.”¹⁷

Definición de la cual resalta la circunstancia de que el autor utiliza la palabra acontecimiento en lugar de usar los términos hecho, acto o acción, debido a que considera que se puede hablar de la existencia de un delito ante actos que no son propiamente humanos. Asimismo incluye la referencia de que dicho acontecimiento debe ser imputable en vez de culpable, utilizando dicho término en el sentido más amplio de tal manera que incluye en este a la culpabilidad.

Por su parte Edmundo Mezger dice que: “...es delito la acción típicamente antijurídica y culpable.”¹⁸

Definición igual de breve pero que difiere en cuanto al enlace que se establece entre la tipicidad y la antijuridicidad. De lo anterior, se aprecia que en lo sustancial las definiciones de este sistema no varían mucho en relación con las aportadas por el sistema anterior, ya que como se mencionó lo único que cambia es el contenido e interpretación que se les da a cada una de estas.

A manera de resumen se aprecia que la estructura seguida por el causalismo valorativo fue la siguiente: conducta, concebida como la voluntad exteriorizada en el sentido de que la misma pone en marcha la causalidad, incluyendo cuestiones que sobre los cambios en su contenido, es decir, siendo analizada como una conducta típica; tipicidad, reconocida como un aspecto de adecuación al tipo, incorporando un mandato o prohibición y admitiendo que dicha descripción contiene no sólo elementos objetivos sino subjetivos e

¹⁶ MALO CAMACHO, Gustavo. *Op. Cit.* pp. 244 y 245.

¹⁷ Cfr. JIMÉNEZ DE ASÚA, Luís. *Op. Cit.* pp. 27 y 29.

¹⁸ *Idem*

incluso normativos; antijuridicidad, elemento que se describe como un aspecto contrario, es decir, describe la falta de apego que existe entre la conducta desplegada y su resultado con el orden jurídico general, lo que confirma la condición de que para ser antijurídica una conducta, debe ser típica, lo cual trae como consecuencia que ante su ausencia, se configure una causa de atipicidad. Cuestionándose asimismo su contenido sólo objetivo valorativo, planteando la posibilidad de que contenga elementos subjetivos, y; culpabilidad, entendida como un reproche normativo, manteniendo sus dos formas de manifestación, dolo y culpa, y al igual que los anteriores se cuestiona su contenido sólo objetivo, admitiendo elementos subjetivos.

En los primeros años del siglo XX, la doctrina que dominaba era el positivismo Ferriano, el cual consideraba que la culpabilidad debía ser reemplazada por la peligrosidad del autor de la conducta delictuosa. La Escuela Positiva concibe al delito como un fenómeno social y natural, tomando a la acción como un comportamiento humano socialmente relevante, así lo refiere Castellanos Tena cuando dice que este sistema "... pretendió demostrar que el delito es un fenómeno o hecho natural, resultado necesario de factores hereditarios, de causas físicas y de fenómenos sociológicos."¹⁹

Aquí cuando se habla de comportamiento relevante se refieren a que dicha conducta debe trascender a terceros, o aquellas que forman parte de las relaciones humanas y no así las que forman parte del ámbito individual, es decir, una acción será socialmente relevante: "...cuando afecte a la relación del individuo con su mundo circundante, es decir, cuando con sus consecuencias alcancen a afectar a la sociedad."²⁰

El positivismo en sus principios, redujo el estudio jurídico del delito de manera significativa, al punto de considerar al derecho como una parte de la sociología criminal, es decir, que los penalistas de ese entonces debían antes de estudiar el derecho remitirse al estudio de ciencias causales explicativas como lo son la antropología, estadística, psicología, psiquiatría, etc., siendo el

¹⁹ CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* p.126.

²⁰ Cfr. LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. *Op. Cit.* p.22.

objeto de estudio del derecho, el hombre delincuente y el delito como un fenómeno natural condicionado por causas endógenas y exógenas, sin embargo, ante las críticas de la reducción del estudio jurídico del delito en esta escuela, varios autores positivistas llegaron a aceptar el estudio del delito desde el punto de vista jurídico, sin abandonar, claro, los postulados propios de su escuela, defendiendo la autonomía del derecho penal como ciencia jurídica. Al respecto López Betancourt comenta: “El delito legal, según Ferri, consiste en que un hombre (sujeto activo) ofende a otro (sujeto pasivo) violando un derecho o un bien (objeto jurídico) que se concreta en la persona o en la cosa (objeto material) mediante una acción psíquica que determina y guía a una acción física, produciendo un daño público o privado.”²¹

A partir de 1930, en el campo del Derecho Penal, aparece una nueva ideología denominada finalismo, propuesta por Hans Welzel, quien sostenía que carecía de valor la división de los elementos del delito en objetivos y subjetivos, afirmando que los elementos del delito desde la acción o la omisión contienen dicha dualidad. Con una idea de acción finalista, esta corriente ubica al dolo y la culpa en la tipicidad y no en la culpabilidad, tal como lo afirmaba el causalismo.

Los finalistas conciben a la acción no como un proceso causal voluntario, sino como un ejercicio de la actividad final, como una voluntad final, es decir, que la conducta es conducida desde que el sujeto piensa anticipadamente en la finalidad de su actuar, eligiendo los medios para su consecución y que se materializa en el mundo externo al momento de su ejecución. Dicha finalidad obedece a la capacidad que posee un hombre para prever las consecuencias de su comportamiento.

De tal manera se considera de gran importancia el contenido de la voluntad para la acción ya que ésta supone a aquella y la voluntad implica una finalidad, es decir, el sujeto activo al momento de ejecutar la acción (u omisión en su caso) en primer término ya deliberó sobre el fin que persigue, incluso eligiendo los medios para materializarla, lo cual implica que dentro de esta

²¹ *Ibidem.* p. 13.

escuela se establecen dos fases de realización de la acción, una interna y otra externa.

La primera se manifiesta en la esfera del pensamiento humano y comprende a su vez: con una anticipación mental del fin, a manera de proponerse una meta; con la determinación de los medios, ya que a partir de ese fin, el autor mentalmente determina los medios a través de los cuales podrá alcanzar su meta; la consideración de otros posibles efectos de su acción, de tal forma que el sujeto, una vez que se plantea su finalidad y los medios para su consecución, así como la oportunidad para su utilización, considera los posibles efectos concomitantes de su actuar, ya sea como seguros y entonces decide no realizar su objetivo principal, o llevarlo a reducir los medios elegidos hasta el momento o elegir otros que impidan la producción de dichos efectos.

Por otro lado, la fase externa de realización se da cuando recorridos los pasos de la etapa anterior, pone en marcha el plan establecido en vista del fin deseado, denominada de esta forma, por que esta ocurre en el mundo real.

Sin embargo esta corriente no es capaz de cubrir todas las formas del comportamiento humano, por lo que trata de dar una explicación a sus imperfecciones, tal es el caso de los delitos cometidos por imprudencia (omisión), caso en el cual: "...según los finalistas la imprudencia consiste en la ejecución descuidada de la acción final, pero el carácter descuidado de la ejecución, no es precisamente momento alguno de su finalidad. La infracción de la norma de cuidado no puede equipararse a la acción final, pues el juicio de incorrección puede formularse solo a la vista del resultado que había que evitar, el cual se halla en el hecho imprudente precisamente fuera de la relación final."²²

El Sistema Funcionalista surge durante la segunda mitad del siglo XX denominada funcionalista debido a la importancia que esta le dio a la función político-criminal que guarda el derecho penal y la teoría del delito en el seno de

²² Cfr. LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. *Op. Cit.* p. 8.

la sociedad. A su vez dentro de este sistema se destacan dos corrientes una expuesta por Claus Roxin y la otra por Günther Jakobs.

Roxin plantea el problema de la justificación de la pena, poniendo en entre- dicho el concepto de la culpabilidad, ya que a su parecer, la culpabilidad no se puede sustentar en el libre albedrío o en la posibilidad de haber podido actuar de diversa manera, sino que debe sustentarse en la necesidad de consideraciones preventivas de índole político-criminal, en virtud de estas consideraciones, se propone que el término “culpabilidad” se sustituya por el de “responsabilidad” que refleja la posición funcional de la pena como medida de política criminal ajena a posiciones subjetivas de “reproche” basadas en que el sujeto “pudo comportarse de modo diverso para no cometer el delito”, situación que para algunos penalistas no puede demostrarse.

Como se puede ver, para este autor, “...la culpabilidad no es un verdadero reproche de la elección de una acción en lugar de otra, sino una ficción o principio regulativo que da por cierto el indeterminismo a esos efectos, que no lo adopta científicamente, por no ser inverificable, pero que lo demanda como límite máximo a la prevención especial.”²³

Por su parte la teoría de Günther Jakobs, que aparece en los años ochenta, “...se aproxima a la reducción de todas las acciones a omisiones, lo que conduce a la normativización jurídica de los roles sociales y al criterio básico de imputación objetiva como violación de roles, entendidos como posiciones de garantes tanto en delitos activos como omisivos.”²⁴

Como se ha podido observar son muchos los puntos de vista desde los cuales se puede obtener una definición de delito. Se debe tener presente que la definición del delito debe ser simple y concisa que comprenda tanto el aspecto formal como sustancial, como consecuencia de esto, se han elaborado un sinnúmero de definiciones desde estos dos puntos de vista, el formal o material y el sustancial o filosófico.

²³ Cfr. ZAFFARONI, Eugenio Raúl. **Política y Dogmática Jurídico Penal**. s.n.e. INACIPE. México. 2002. p. 38.

²⁴ Cfr. *Ibidem*. p. 40.

Para quienes adoptan la idea de formular un concepto formal, aseguran que la verdadera noción del delito únicamente puede ser suministrada por la ley, a través de la amenaza de la imposición de una pena ante la comisión de ciertas conductas, basándose en el principio de que no hay delito sin pena. En este sentido Edmundo Mezger, citado por Fernando Castellanos Tena, considera que: "...el delito es una acción punible; esto es, el conjunto de los presupuestos de la pena."²⁵

Por su parte las definiciones sustanciales son aquellas que atienden al contenido que se le atribuye al delito, sin que al momento exista un criterio uniforme en cuanto al número de elementos que integran al mismo. Al respecto tenemos que Castellanos Tena cita a Jiménez de Asúa para quien: "Delito es el acto típicamente antijurídico culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal."²⁶

Definición sustancial que resulta ser la más completa y aunque algunos autores le niegan el carácter de elementos esenciales a algunos de sus componentes, resulta ser ésta de gran ayuda, a manera de referencia para llevar a cabo un estudio completo del delito.

Nuestra legislación penal, define al delito, siempre bajo un contexto netamente formal o material, bajo los siguientes términos. El Código Penal Federal, en su artículo 7 previene que: "delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales."²⁷

Definición que sigue vigente y de la cual se infiere que para la configuración de un delito se requiere la presencia de una conducta típica, antijurídica, culpable y punible, sin embargo, no se debe pasar por alto que la definición del delito que acabamos de citar es la que establece el Código Penal Federal ya que el del fuero común no contempla una, sin embargo el hecho de que no se contemple no quiere decir, que no sea válida para este fuero.

²⁵ Cfr. CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* p.128.

²⁶ Cfr. *Ibidem.* p.130.

²⁷ MALO CAMACHO, Gustavo. *Op. Cit.* p. 266.

Como se ha podido observar, en relación al tema de la definición del delito, se han elaborado varias concepciones, de las cuales los diversos autores han querido establecer sus elementos que lo conforman, sin que exista hasta a la fecha, un criterio uniforme sobre el número de estos, ya que algunos contemplan como elementos esenciales, aquellas circunstancias que para otros no lo son. Así,

como lo expresa el doctor Eduardo López Betancourt, "...a través del tiempo la aportación de los diversos estudiosos de nuestra ciencia ha traído el número de siete los elementos del delito y su respectivo aspecto negativo."²⁸

A partir de esta idea, es como se advierte que por cada elemento integrante del delito, existe una circunstancia que lo contraría, por lo que podemos hablar de la existencia de elementos del delito o aspectos positivos y de la existencia de aspectos negativos. En la inteligencia de que al hablar de los primeros, se refiere a la existencia del ilícito, en tanto que al hablar de los segundos, se hace referencia de aquellas circunstancias que no lo dejan aparecer jurídicamente, es decir, de su inexistencia.

De lo cual se desprenden los siguientes aspectos positivos y negativos: Conducta y ausencia de conducta; Tipicidad y atipicidad; Antijuridicidad y causas de justificación; Imputabilidad e inimputabilidad; Culpabilidad e inculpabilidad; Condición objetiva de punibilidad y ausencia de condición objetiva, así como; Punibilidad y excusas absolutorias.

Por último, es importante señalar que entre unos y otros elementos, existe un orden lógico, ya que para la existencia de uno, debe antecederle otro, sin que deba confundirse con la prioridad temporal, ya que estos concurren simultáneamente, habida cuenta de la unidad que representa el delito, así lo considera Celestino Porte Petit Candaudap, cuando dice que es más adecuado hablar de prelación lógica, "...habida cuenta de que nadie puede negar que, para que concurra un elemento del delito, debe antecederle el correspondiente, en atención a la naturaleza propia del delito. La circunstancia de que sea

²⁸ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. *Op. Cit.* p. 65.

necesario que exista un elemento para que concurra el siguiente, no quiere decir que haya prioridad lógica, porque ningún elemento es fundante del siguiente, aun cuando sí es necesario para que el otro elemento exista.”²⁹

4.1.3 DELITOS ESPECIALES

En la actualidad, el Código Penal ha sido insuficiente para cubrir todos los tipos delictivos, por lo que las Leyes establecen delitos especiales contemplados como penales, en virtud de que forma parte del contexto unitario con la norma criminal; en este sentido, los delitos especiales son “...aquellas disposiciones normativas penales que no forman parte del Código Penal y que tipifican un delito. O bien puede ser aquellas disposiciones en las que el sujeto activo o el autor del delito, es decir, requiere calidad específica, señalado por el legislador, siendo éste único que puede cometer el mismo.”³⁰

Con base a lo anterior concluyo que las normas incluidas en diversas legislaciones diferentes a las establecidas en el Código Penal que describen tipos delictivos, forman parte del derecho Penal; sin embargo no hay que confundir estas normas de leyes especiales con las leyes privativas plasmadas en el artículo 13 de la Constitución.

4.2 LA CONDUCTA

Respecto de la cuestión de la terminología usada para referirse a éste elemento del delito, se han utilizado diversas denominaciones tales como la de acción, acto, hecho, conducta, etc. La denominación de conducta es la más acertada, en base a que dentro de tal puede darse cabida al hacer positivo y el negativo, es decir, a la acción y a la omisión, forma parte del hecho, como uno de sus elementos junto con el resultado y el nexo causal. La conducta es

²⁹ PORTE PETIT CANAUDAP, Celestino. **Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal I**. Décimo Novena Edición. Editorial Porrúa. México. 2001. p. 148.

³⁰ ACOSTA ROMERO, Miguel y LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. **Delitos Especiales Federales**. Sexta Edición. Editorial Porrúa. México. 2001. p.30.

definida como el: "...comportamiento humano voluntario, positivo o negativo, encaminado a un propósito."³¹

4.2.1 CONCEPTO

La conducta es el comportamiento humano voluntario, que consiste en hacer o no hacer algo, encaminado a la producción de un resultado, ya consista éste en una modificación del mundo exterior o en el peligro de que ésta llegue a producirse.

Lo anterior significa que sólo los seres humanos pueden cometer conductas positivas o negativas, ya sea una actividad o inactividad, respectivamente; y es voluntario dicho comportamiento porque es decisión libre del sujeto y es encaminado a un propósito, porque al realizarse la acción u omisión se tiene una finalidad.

Para expresar a éste elemento del delito se han usado otros vocablos, a saber: acto, acción u hecho. Así el jurista Jiménez de Asúa emplea el término "acto", definiendo a éste como "...la manifestación de voluntad que mediante acción produce un cambio en el mundo exterior, o que por no hacer lo que se espera deja inerte ese mundo externo, cuya mutación se aguarda."³²

En conclusión, para entender a la conducta en sentido amplio, se debe comprender tanto en su aspecto positivo como tal, como en su aspecto negativo, como omisión, esto es, por actos y abstenciones.

4.2.1.1 LA ACCIÓN

La acción, en sentido estricto, es el movimiento corporal voluntario encaminado a la producción de un resultado consistente en la modificación del mundo exterior o en el peligro de que se produzca.

³¹ Cfr. CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* p.129.

³² JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. *Op. Cit.* p. 90.

En palabras de la profesora Irma Griselda Amuchategui Requena: “La acción consiste en actuar o hacer; es un hecho positivo, el cual implica que el agente lleva a cabo varios movimientos corporales, y comete la infracción a la ley por sí mismo o por medio de instrumentos, animales, mecanismos e incluso mediante personas.”³³

Así, la acción es aquella actividad que realiza el sujeto, produciendo consecuencias, en dicha acción debe darse un movimiento por parte del sujeto, de esta manera, la conducta de acción tiene tres elementos:

- 1) Manifestación de voluntad (movimiento)
- 2) Resultado
- 3) Relación de causalidad

La acción consta de un elemento físico y de un elemento psíquico, el primero es el movimiento y el segundo la voluntad del sujeto, ésta actividad voluntaria produce un resultado y existe un nexo causal entre la conducta y el resultado.

La voluntad se refiere al querer de la acción, por eso se dice que existe una relación de causalidad, al presentarse un nexo psicológico entre el sujeto y la actividad, donde la voluntad va dirigida a la realización del tipo de injusto.

El movimiento corporal es la parte externa de la acción, y consiste en el cambio de posición del cuerpo o parte de él que realiza el sujeto, sin olvidar, que se necesita la existencia de la opción psíquica voluntad.

El resultado de la acción es la modificación del mundo exterior o el peligro de su producción.

³³ AMUCHATEGUI REQUENA, Irma Griselda. **Derecho Penal. Cursos Primero y Segundo**. Segunda Edición. Editorial Oxford University Press. México. 2003. p. 49.

En la conducta debe establecerse la relación de causalidad entre la acción física y el resultado externo para que sea atribuible al sujeto, esto es, debe existir la relación causal en el nexo, entre el comportamiento humano, la consecuencia de éste y el resultado material.

Existen diversas doctrinas respecto a la causalidad de la conducta y el resultado; una es la generalizadora, la cual toma en cuenta todas las condiciones como causa del resultado, y la individualizadora que considera sólo a una de las condiciones como productora del resultado, en relación a una característica temporal, cuantitativa o cualitativa.

En la teoría generalizadora también llamada teoría de la equivalencia de las condiciones, todas las condiciones productoras del resultado son equivalentes y por ende, todas son su causa, es decir, que si se suprimiera una de las condiciones, el resultado no se produciría.

La corriente individualizadora se presenta con diversos aspectos, por tanto, emergen diferentes directrices:

- a) Teoría de la última condición: parte de un criterio temporal y se debe estimar como causa del resultado producido, la última condición realizada (criterio temporal).
- b) Teoría de la condición más eficaz: considera como la causa más eficaz, la condición que más contribuyó al resultado (criterio cuantitativo).
- c) Teoría de la adecuación o de la causalidad adecuada: únicamente considera como verdadera causa del resultado la condición normalmente adecuada para producirlo (criterio cualitativo).

4.2.1.2 LA OMISIÓN

La omisión es la inactividad voluntaria cuando existe el deber jurídico de obrar, o dicho de otro modo, es toda conducta humana que sin necesidad de una acción material (movimiento corpóreo), produce algún cambio en el mundo exterior.

Los delitos de omisión consisten en la abstención del sujeto, cuando la ley ordena la realización de un acto determinado.

Esta omisión es la conducta inactiva, es decir, es la manifestación de la voluntad exteriorizada pasivamente en una inactividad.

Dentro de la omisión debe distinguirse la *omisión simple* u omisión propia de la *comisión por omisión* u omisión impropia. La primera consiste en un no hacer voluntario, violando con ello una norma preceptiva con una consecuencia consistente en un resultado típico, sin requerir de resultado material alguno; mientras que en la *comisión por omisión* se infringe tanto una norma preceptiva como una de carácter normativo, produciendo un resultado tanto típico o jurídico como material. En los delitos de *omisión simple* el tipo se llena con la inactividad, en los de *comisión por omisión* cuando por la inactividad emerge el resultado material.

Los elementos de la omisión son: a) manifestación de la voluntad, b) una conducta pasiva (inactividad), c) deber jurídico de obrar y d) resultado típico jurídico; mismos que aparecen tanto en la *omisión simple* como en la *comisión por omisión*, mas en ésta emerge un factor más consistente en la producción de un resultado material.

4.2.2 EL HECHO

El delito es un fenómeno fáctico jurídico que tiene realización en el mundo, por ello, en el campo del Derecho Penal, se identifica el término "*hecho*" con el delito mismo dándosele, igualmente, una connotación diversa, en sentido restringido como elemento del delito. El término "*hecho*" posee dos

significados, uno amplio, por el cual es considerado como comprensivo de todos los elementos que realizan el tipo legal descrito por la norma, y otro, en sentido estricto, por el cual sólo se refiere a los elementos materiales del tipo. Por su parte el tratadista Pavón Vasconcelos subraya que por hecho se entiende "...al delito en el conjunto de sus elementos tanto objetivos como subjetivos."³⁴

De tal forma que se distingue al hecho como delito, del acto como una parte del mismo, el criterio anotado parece ser un punto de vista general aceptado por los autores. El delito cita Pavón Vasconcelos, "...es un hecho jurídico que se encuentra comprendido dentro de la categoría de los hechos jurídicos voluntarios, en todo caso, un hecho realizable en el mundo exterior; en el delito, por consiguiente existe indefectiblemente, un elemento material o físico (objetivo), sin el cual, por lo menos en la fase actual del derecho, aquél no es concebible."³⁵

4.3 CLASIFICACIÓN DEL DELITO

Señala el jurista Celestino Porte Petit Candaudap, que un tipo requiere en unos casos de una mera conducta, y en otros, un resultado material, no puede negarse la existencia de delitos de mera conducta o de un resultado material.³⁶

Diversos autores han intentado una clasificación en orden a la conducta y al resultado producido.

4.3.1. EN ORDEN A LA CONDUCTA

4.3.1.1. UNISUBSISTENTES O PLURISUBSISTENTES

Al delito se le clasifica en unisubsistente y plurisubsistentes. En los delitos unisubsistentes, basta con una sola conducta para que se configure el

³⁴ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. *Op. Cit.* p. 181.

³⁵ *Ibidem.* p. 182.

³⁶ PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino. *Op. Cit.* p. 261.

delito, bajo los mismos términos lo define el doctor Eduardo López Betancourt, cuando comenta: “Será delito unisubsistente, el que se consuma con la realización de un solo acto.”³⁷

Por su parte, los delitos plurisubsistentes constan de varios actos, es decir, necesitan de la concurrencia de dos o más actos para su configuración, el doctor Eduardo López Betancourt sobre el tema asevera que: “...el delito será plurisubsistente, cuando para su consumación se requiera de la concurrencia de varios actos.”³⁸

Cabe hacer la aclaración que en éste tipo de delitos, las conductas que los constituyen no se erigen como conductas delictuosas autónomas, sino que se necesita necesariamente su concurrencia para que se configure el mismo, a diferencia de los delitos complejos en los que las conductas que lo integran sí son delictuosas individualmente, creándose uno nuevo de mayor gravedad.

El delito en comento es unisubsistente, en virtud de que el sujeto realiza un solo acto para la consumación del mismo, que en este caso puede ser, el uso de engaño o el aprovechamiento del error.

4.3.1.2. HABITUALES

Para el autor Celestino Porte Petit Candaudap, existe un delito habitual cuando el elemento material está formado de acciones repetidas de la misma especie, las

cuales no constituyen delito por sí mismas.

Los elementos del delito habitual son: una repetición de acciones; las acciones repetidas, deben ser de la misma especie; cada una de las acciones realizadas no constituyen delito; y la suma de todas las acciones son las que constituyen delito.³⁹

³⁷ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. *Op. Cit.* p. 289.

³⁸ *Idem.*

³⁹ PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino. *Op. Cit.* pp. 295 y 296.

La defraudación fiscal en la utilización de documentos falsos, no se considera como delito habitual, por no ser una conducta formada de acciones repetidas y de la misma especie.

4.3.2. EN ÓRDEN AL RESULTADO

Se puede clasificar al delito en orden al resultado que pudiese producir, el cual puede ser material o jurídico.

Se señala que el delito en estudio es de resultado material, ya que el contribuyente obtiene un beneficio, en perjuicio del fisco federal.

4.3.2.1. INSTANTÁNEO

Cuando la acción que lo consuma se perfecciona en un sólo momento. En ese sentido el delito es instantáneo cuando la consumación y el agotamiento del mismo se verifican instantáneamente.

El delito de defraudación fiscal en la utilización de documentos falsos se presenta como un delito de resultado instantáneo, es decir, se consuma en un solo momento.

Existe dos situaciones, la de omitir el pago de contribuciones (no dar el fisco) y la de obtener un beneficio indebido (recibir del fisco) en ambos casos, el momento consumativo se da cuando se omite pagar, o se obtienen beneficios indebidos.

4.3.2.2. INSTANTÁNEO CON EFECTOS PERMANENTES

Es aquel cuya conducta destruye o disminuye el bien jurídico tutelado, en forma instantánea, en un solo momento, pero permanecen las consecuencias nocivas del mismo.

El doctor Fernando Castellanos Tena, con respecto al delito instantáneo con efectos permanentes, señala que: “Es aquel cuya conducta destruye o

disminuye el bien jurídico tutelado, en forma instantánea, en un solo momento, pero permanecen las consecuencias nocivas del mismo.”⁴⁰

No se atribuye esta particularidad al delito que nos trato.

4.3.2.3. PERMANENTE

Será permanente cuando la acción delictiva misma permite, por sus características, que se le pueda prolongar voluntariamente en el tiempo, de modo que sea idénticamente violatoria del derecho en cada uno de sus momentos. En éste delito puede concebirse la acción como prolongada en el tiempo, hay continuidad en la conciencia y en la ejecución, persistencia del propósito.

Con respecto a los delitos continuos o permanentes, existe una prolongación en el tiempo, tanto de la conducta delictuosa como de sus efectos, tal es el caso de la privación ilegal de la libertad, en donde ambas (conducta y efecto) persisten mientras dura el delito. Para el doctor Eduardo López Betancourt, este delito “...implica una persistencia en el resultado del delito, durante el cual mantiene la voluntad criminal, como podría ser el caso de la detención ilegal y el rapto, entre otros.”⁴¹

En el caso concreto del delito en análisis, no es de resultado permanente, porque la conducta delictuosa, ni sus efectos se prolongan en el tiempo.

4.3.2.4. CONTINUADO

⁴⁰ CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* p.138.

⁴¹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. *Op. Cit.* p. 279.

Es aquel que requiere varias acciones y una sola lesión jurídica. Es continuado en la conciencia y discontinuo en la ejecución. ⁴²

No se presenta este resultado, en el delito de defraudación fiscal de documentos falsos.

4.3.2.5. DE SIMPLE CONDUCTA O FORMAL

Los delitos formales son aquellos que se configuran con la simple acción u omisión del agente, sin necesidad de que se materialice una mutación en el mundo exterior, son delitos de mera actividad o acción. Para Fernando Castellanos Tena, "...los delitos formales son aquellos en los que se agota el tipo penal en el movimiento corporal o en la omisión del agente, no siendo necesario para su integración que se produzca alguna alteración en la estructura o funcionamiento del objeto material."⁴³

No puede considerarse de tipo formal, en virtud de que necesariamente en dicho delito se produce un resultado material, que es un beneficio en perjuicio a la hacienda pública.

4.3.2.6. DE RESULTADO MATERIAL

Los delitos materiales para su configuración se requieren que la acción u omisión, tenga como consecuencia una alteración o destrucción del objeto material. Sobre el particular el doctor Eduardo López Betancourt dice que: "...el delito puede ser material, cuando no puede consumarse a menos de que se produzca el resultado externo antijurídico, que el delincuente se propuso obtener, por ejemplo en el homicidio".⁴⁴

⁴² CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* p.138.

⁴³ CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* p.137.

⁴⁴ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. *Op. Cit.* p. 282.

Se trata de un delito de resultado material porque el tipo exige como resultado la omisión del pago de contribuciones, lo que representa la ausencia de un ingreso que debía de percibir el fisco y ello le ocasiona un perjuicio.

4.3.2.7. DE DAÑO O DE PELIGRO

Los delitos de daño, son aquellos que causan a la víctima u objeto jurídico, una lesión directa y efectiva, como lo es el homicidio y las lesiones, en donde se percibe cómo se afecta directamente a la víctima en cuanto a su bien jurídicamente tutelado, que en este caso se trata de la vida y la integridad corporal. Al respecto el doctor Eduardo López Betancourt comenta que: "...los delitos de lesión, se ha considerado que son aquellos que con su ejecución, causan un daño directo y efectivo, en intereses o bienes jurídicamente tutelados por la norma violada. Son la mayoría de los delitos sancionados en el Código Penal." ⁴⁵

En cuanto a los delitos de peligro, se puede decir que en estos a diferencia de los anteriores, sólo se exige que el bien jurídico tutelado haya sido puesto en riesgo, en posibilidad de ser dañado, es decir, como el jurisconsulto Castellanos Tena menciona son aquellos que: "...no causan daño directo a tales intereses, pero los ponen en peligro, como el abandono de personas o la omisión de auxilio." ⁴⁶

En este sentido, por lo que respecta a nuestro delito es de daño, es decir, se causa un daño directo y efectivo a los ingresos del Estado, por la omisión del pago de contribuciones.

4.3.3 AUSENCIA DE CONDUCTA

Concluido el examen de la conducta, corresponde el estudio de su aspecto negativo. La ausencia de conducta, surge al faltar cualquiera de los elementos que la componen, a saber: ausencia de conducta; inexistencia del

⁴⁵ *Ibidem.* p. 281.

⁴⁶ CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* p.137.

resultado; y falta de relación causal entre la acción u omisión, integrantes de la conducta, y el resultado material considerado.

La conducta consiste exclusivamente en una actividad o movimiento corporal, o bien en una inactividad, una abstención, un no hacer; tanto el actuar como el omitir, el hacer como el no hacer, tienen íntima conexión con un factor de carácter psíquico que se identifica con la voluntad de ejecutar la acción o de no verificar la actividad esperada.

El movimiento corporal sin voluntad, como la inactividad involuntaria no conforma una conducta, considerada tal por el derecho, pues a la expresión puramente física o material faltaría el coeficiente necesario para atribuir la acción o la omisión a un sujeto, y decir que tal conducta "*es suya*". En síntesis, hay ausencia de conducta e imposibilidad de integración del delito, cuando la acción u omisión son involuntarias, o para decirlo acertadamente, cuando el movimiento corporal o la inactividad no pueden atribuirse al sujeto, no son "*suyos*" por carecer en ellos la voluntad.

No se presenta por considerar que en este delito la conducta es voluntaria.

4.3.3.1. VIS ABSOLUTA O FUERZA FÍSICA IRRESISTIBLE

Supone una ausencia del coeficiente psíquico (voluntad) en la actividad o inactividad, de manera que la expresión puramente física de la conducta no puede por sí sola integrar una acción o una omisión relevantes para el derecho; quien actúa o deja de actuar se convierte en instrumento de una voluntad ajena puesta en movimiento a través de una fuerza física a la cual el constreñido no ha podido materialmente oponerse.

En esta fuerza absoluta el sujeto productor de la última condición en el proceso material de la causalidad, pone a contribución, en la verificación del resultado, su movimiento corporal o su inactividad, es decir, su actuación física

pero no su voluntad; actúa involuntariamente impulsado por una fuerza exterior de carácter físico, dimanante de otro, cuya superioridad manifiesta le impide resistirla.

No aplica la *vis absoluta*, debido a que este delito forzosamente requiere la voluntad del contribuyente para engañar o aprovecharse el fisco para obtener un beneficio.

4.3.3.2 VIS MAYOR O FUERZA FÍSICA EXTERIOR IRRESISTIBLE Y NATURAL

Se presenta similar fenómeno de la *vis absoluta*: es una actividad o inactividad involuntarias por actuación sobre el cuerpo del sujeto, de una fuerza exterior a él, de carácter irresistible, originada en la naturaleza o en seres irracionales, por tanto, se diferencia de la *vis absoluta* en que en ésta, la fuerza impulsora proviene necesariamente del hombre, mientras aquella encuentra su origen en una energía distinta, ya sea natural o sobrehumana.

La involuntariedad del actuar al impulso de esa fuerza exterior e irresistible impide la integración de la conducta; y por ello la fuerza mayor (*vis maior*), como la *vis absoluta*, conforman casos de inexistencia del delito por ausencia de conducta. Si el hacer o el no hacer son inatribuirles al sujeto por ausencia de voluntad, no puede integrarse la conducta y tampoco el hecho, siendo en consecuencia imposible la imputación del resultado a quien ha actuado en un plano exclusivamente físico.

No se emplea esta característica.

4.4. EL TIPO

4.4.1. CONCEPTO

Para el doctor Fernando Castellanos Tena, "...el tipo es la creación legislativa, la descripción que el Estado hace de una conducta en los preceptos penales".⁴⁷

Es correcto decir que el tipo consiste en la descripción legal de un delito, de este modo, en la descripción de los tipos penales, siempre intervendrán elementos de alcance diverso, a saber:

- a) El presupuesto de la conducta o del hecho (comportamiento).
- b) El sujeto activo
- c) El sujeto pasivo.
- d) El objeto jurídico.
- e) El objeto material.
- f) Las modalidades de la conducta:
 - i) Referencias temporales.
 - ii) Referencias espaciales.
 - iii) Referencia a otro hecho punible.
 - iv) De referencia a otra índole.
 - v) Medios empleados.
- g) Elementos normativos.
- h) Elemento subjetivo del injusto.

4.4.2. ELEMENTOS OBJETIVOS DEL TIPO

Son aquellos susceptibles de ser apreciados por el simple conocimiento y cuya función es describir la conducta o hecho que puede ser materia de imputación y responsabilidad penal.

4.4.2.1. SUJETO ACTIVO

Como se sabe la norma penal tiene como destinatario, al hombre, por medio de disposiciones que le prohíben efectuar determinadas conductas. Así lo manifiesta el tratadista Francisco Pavón Vasconcelos cuando dice que: "Sólo el hombre es sujeto activo del delito, porque únicamente él se encuentra

⁴⁷ CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* p. 167.

provisto de capacidad y voluntad y puede, con su acción u omisión, infringir el ordenamiento jurídico penal.”⁴⁸

El sujeto activo generalmente puede serlo cualquier persona física, aun cuando en algunos casos, se exige a esa persona considerada en forma abstracta, satisfaga alguna calidad o característica. El doctor Eduardo López Betancourt, lo define de la siguiente manera: “El hombre es sujeto activo cuando realiza la conducta o hecho típico, antijurídico, culpable y punible; o bien, cuando participa en la comisión del delito, contribuyendo a su ejecución proponiendo, instigando o auxiliando al autor, con anterioridad a su realización, concomitante con ella o después de su consumación”.⁴⁹

El sujeto activo del delito de defraudación fiscal de documentos falsos únicamente la persona física que omita total o parcialmente el pago de alguna contribución a la cual está obligada; se trata de una persona física que tenga la calidad de contribuyente, responsable solidario, representante legal o tercero.

4.4.2.2. SUJETO PASIVO

Es el titular del bien jurídico, que busca proteger la norma penal a toda costa por ser de interés público. El profesor Eduardo López Betancourt considera que el sujeto pasivo “...es quien sufre directamente la acción, sobre quien recaen todos los actos materiales utilizados en la realización del ilícito, es el titular del derecho dañado o puesto en peligro.”⁵⁰

Por su parte el autor Octavio Alberto Orellana Wiarco, comenta que: “El sujeto pasivo es el titular del bien jurídico tutelado y puede definirse como la persona física o moral (entre ellos el Estado) que sufre directamente los efectos de la conducta delictiva; es sobre quien recae material o jurídicamente la acción o la omisión, ejecutada por el sujeto activo y que produce el daño o el peligro al bien jurídico tutelado.”⁵¹

⁴⁸ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. *Op. Cit.* p.167.

⁴⁹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. *Op. Cit.* pp. 34 y 35.

⁵⁰ *Ibidem.* pp. 53 y 54.

⁵¹ ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto. Curso de Derecho Penal. Parte General. *Op. Cit.* p. 168.

Ahora bien, dentro de la doctrina se ha distinguido entre lo que debe de considerarse sujeto pasivo y ofendido, siendo éste último aquella persona que resiente el daño causado por la comisión del delito, es decir aquel que no sufre o padece directa o materialmente la conducta perpetrada por el sujeto activo, sino sólo sus efectos o consecuencias. Por lo regular estas dos figuras (sujeto pasivo y ofendido) coinciden en una sola, sin embargo existen algunas excepciones, tal como se puede apreciar en el caso de la comisión del delito de homicidio, en donde el bien jurídico tutelado es la vida y el sujeto pasivo se trata de aquella persona que es privada de ésta, en tanto que los ofendidos vendrían a ser los dependientes económicos del sujeto pasivo.

En cuanto a las personas jurídicas, no existe ningún problema para poder ser consideradas como víctimas de un delito y esto se debe a que estas pueden ser titulares de un patrimonio y por lo tanto afectadas en su esfera jurídica, mereciendo la misma protección que los demás, en virtud de la garantía de igualdad.

El sujeto pasivo se identifica con el Estado, al cual le compete el desempeño de la administración pública, a través de un órgano desconcentrado denominado servicio de administración tributaria.

4.4.2.3. OBJETO JURÍDICAMENTE TUTELADO

Como bien se sabe, las normas de derecho penal se crearon con la finalidad de proteger a la sociedad y a aquellos bienes individuales que resultan ser de gran trascendencia para la convivencia social. Sobre el particular, de forma general se acepta la distinción que existe entre el objeto material y el objeto jurídico, el primero es la cosa o persona quien sufre directamente la ejecución de la conducta delictuosa, es decir, sobre quien recae el daño o peligro, en tanto que por objeto jurídico, se debe de entender, el bien jurídicamente tutelado por la norma penal, es la institución que trata de proteger la ley.

Al respecto el jurista Pavón Vasconcelos comenta que: “En la doctrina se distingue entre objeto jurídico y objeto material. Por el primero se entiende el bien jurídico tutelado a través de la ley penal mediante la amenaza de sanción; puede decirse que no hay delito sin objeto jurídico, por constituir éste su esencia. El objeto material es la persona o cosa dañada o que sufre el peligro derivado de la conducta delictiva, no debiéndose confundir con el sujeto pasivo, aun cuando en ocasiones este último puede al mismo tiempo constituir el objeto material del delito.”⁵²

El objeto jurídicamente titulado es la exacta percepción del monto de los créditos fiscales, ya que la conducta delictiva lesiona a la recaudación al causar un perjuicio patrimonial hacendario.

4.4.2.4. OBJETO MATERIAL

Tal y como lo comenta el tratadista Francisco Pavón Vasconcelos en el párrafo que antecede, se debe entender al objeto material como la persona o cosa dañada o que surge el peligro derivado de la conducta delictiva. Esto es el, objeto material es la cosa o sujeto sobre la que se realiza el delito. En todas las hipótesis, el objeto material será la cosa o persona sobre la cual recae la acción delictiva.

En este orden de ideas el objeto material en el delito en cuestión son los ingresos del Estado.

4.4.2.5. MODALIDADES DE LA CONDUCTA

Son las formas, medios o situaciones de la conducta, en algunas ocasiones la ley precisa algunos casos condicionados sin cuya presencia no es dable el tipo, tales como referencias al objeto, medios formas de ejecución, circunstancias de lugar y tiempo, etc.

⁵² PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. *Op. Cit.* p.175.

Las referencias temporales son aquellas en las que el tipo exige para su integración un momento, época e incluso día y hora en que el delito deba realizarse, pues de ello dependerá su configuración. Las referencias espaciales hacen referencia a la precisión de determinados medios locales de comisión de delito. Las referencias a los medios de comisión señalan la forma o modo como concretamente debe realizarse el delito.

El delito de defraudación fiscal en documentos falsos, no alude a un requisito típico de lugar, si bien, será un caso generalizado que suceda en el lugar de adscripción del contribuyente, pero no ocurre necesariamente esto cuando un tercero recibe “por error del fisco” un beneficio que no le corresponde y con ello causa un perjuicio al fisco.

Tampoco aparece explícita ninguna circunstancia de modo, pero por la mecánica del pago de contribuciones, cuando el propio artículo 108 del Código Fiscal de la Federación al aludir a pagos provisionales o definitivos, los que, por disposiciones fiscales, debe presentar el contribuyente en las formas autorizadas por el propio fisco, se puede decir que con ello aparece una circunstancia de modo o medio que la ley fiscal obliga para cumplir.

4.4.3. ELEMENTOS NORMATIVOS DEL TIPO

El jurista Francisco Pavón Vasconcelos afirma que los elementos normativos forman parte de la descripción contenida en los tipos penales y se les denominan normativos, por implicar una valoración de ellos por el aplicador de la ley. Tal valoración se reputa necesaria para poder captar su sentido, pudiendo ser eminentemente jurídica, de acuerdo con el contenido del elemento normativo, o bien cultural, cuando se debe realizar de acuerdo a un criterio extrajurídico⁵³.

El análisis y valoración del elemento normativo es de gran relevancia, pues no se debe perder de vista que de acuerdo a lo establecido en el numeral 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los juicios

⁵³ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. *Op. Cit.* p. 302.

del orden criminal se debe aplicar la ley conforme a su letra, prohibiendo aplicarla por analogía o mayoría de razón.

4.4.3.1. USO DE ENGAÑOS

La palabra engaño alude a "... dar a la mentira apariencia de verdad. Inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, valiéndose de palabras u de obras aparentes o fingidas;"⁵⁴ constituye una "...mentira dolosa cuyo objeto es producir en la víctima una falsa representación de la verdad".⁵⁵

Para el delito en comento el uso de engaño es hacerle creer al fisco federal que se cumplieron las obligaciones fiscales, o que no se tenía la obligación de pagar cuando en la realidad no era así.

4.4.3.2. APROVECHAMIENTO DE ERRORES

El vocablo aprovechar es identificado con el hecho de "...emplear algo, hacerlo provechoso o sacarle el máximo rendimiento. Sacar provecho de algo o alguien generalmente con astucia o abuso".⁵⁶ Por su parte, el término error es "...un concepto equivocado o un juicio falso. Acción desacertada o equivocada."⁵⁷

En este delito si existe el aprovechamiento del error debido a que el contribuyente no hace nada por sacar al fisco del error en que se encuentra y obteniendo así un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

4.4.3.3. OMITIR PARCIAL O TOTALMENTE EL PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN

En dicho delito para que se configure el delito se debe dar uno de los resultados típicos consistente en la abstención total o parcial del pago de las contribuciones (que se refiere a efectuar un pago en cantidad menor a la

⁵⁴ **Diccionario de la Lengua Española**. Real Academia. Espasa. España. 2001. Tomo I. p. 911.

⁵⁵ CARRANCA Y RIVAS, Raúl. **Código Penal Anotado**. Vigésima Cuarta Edición. Editorial Porrúa. México. 2001. pp. 982 y 983.

⁵⁶ **Diccionario de la Lengua Española**. *Op. Cit.* p. 189.

⁵⁷ *Ibidem*. p.948.a

debida o que definitivamente no se realice pago alguno) en el término que la ley fiscal lo señala

4.4.3.4. OBTENER UN BENEFICIO INDEBIDO

Según el autor Jesús Velorio Vega, "...se le llama beneficio indebido a aquellos beneficios fiscales relacionados con subsidios o estímulos de los que se vale el contribuyente sin tener derecho a fin de dejar de enterar las contribuciones a su cargo."⁵⁸

El artículo 108 del Código fiscal de la federación no determina, ni precisa a qué se llama un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; sin embargo el artículo 76, sexto párrafo, señala:

"También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 70 de este Código".

De lo que se desprende que se estará ante un beneficio indebido: cuando se tramita y obtiene una devolución, un acreditamiento o una compensación a la que no se le tiene derecho, o en cantidad mayor de la que corresponda.

De lo anterior se observa que en atención a la conducta del contribuyente, se obtiene una cantidad adicional a su monto debido por lo que se presenta como una utilidad o provecho que ilícita o antijurídicamente obtiene el sujeto activo del delito.

4.4.3.5. EN PERJUICIO DEL FISCO FEDERAL

⁵⁸ CELORIO VEGA, Jesús. Algunas Consideraciones en Torno a los Delitos Fiscales en México. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Año II, enero-marzo. Num.3. México 1997. p. 56.

EL Código Civil Federal en su artículo 2109 señala: se reputa perjuicio la privación de cualquiera ganancia lícita que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación.

En este orden de ideas, se causa perjuicio a la captación de recursos del fisco federal para cubrir las necesidades sociales por el incumplimiento de una obligación.

4.4.4. ELEMENTOS SUBJETIVOS DEL TIPO

El jurista Francisco Pavón Vasconcelos, señala que frecuentemente los tipos contienen elementos subjetivos por cuanto están referidos al motivo y fin de la conducta descrita, también se les ha denominado, elementos subjetivos del injusto. Este tipo de elementos son subjetivos, ya que en ocasiones lo antijurídico de la acción se califica en razón al propósito del agente. Por ello, el propósito y la finalidad hacen clara la vinculación de los elementos subjetivos a la antijuridicidad, incluyendo dentro del tipo penal frases como: proponiéndose un interés, propósito de causar perjuicio, para fines propios o ajenos.

4.5. CLASIFICACIÓN DEL DELITO EN ORDEN AL TIPO

Son diversas las clasificaciones que del delito se pueden presentar en orden al tipo, pues todas atienden al criterio de su creador.

4.5.1. SIMPLE O BÁSICO, AUTÓNOMO, INDEPENDIENTE Y FUNDAMENTAL

Simples, son aquellos en los cuales la lesión jurídica es única.

Autónomos o independientes, son los que tienen vida propia, sin depender de otro tipo.

Fundamentales o básicos, constituyen la esencia o fundamento de otros tipos.

El tipo contemplado en el artículo 108 del Código Fiscal de la federación inciso A) es simple autónomo y fundamental, porque la lesión jurídica es única, tiene vida propia y puede ser esencia o fundamento de otros tipos.

4.5.2. ESPECIAL

Especiales, son los formados por el tipo fundamental y otros requisitos, cuya nueva existencia, excluye la aplicación del básico y obliga a subsumir los hechos bajo el tipo especial. No se aplica en el delito en cuestión.

4.5.3. COMPLEMENTADO, CIRCUNSTANCIADO O SUBORDINADO

Complementados, se integran con el tipo fundamental y una circunstancia o peculiaridad distinta. Se diferencian de los tipos especiales, en el hecho de que éstos últimos excluyen la aplicación del tipo básico, mientras que los complementados presuponen su presencia, a la cual se agrega, como aditamento, la norma en donde se contiene la suplementaria circunstancia o peculiaridad.

Subordinados, aquellos que dependen de otro tipo, adquieren vida en razón de éste, al cual no sólo complementan, sino se subordinan.

No se presenta en este delito.

4.5.4. NORMAL O ANORMAL

Normales, aquellos que se limitan a hacer una descripción objetiva.

Anormales, son aquellos que además de factores objetivos contienen elementos subjetivos o normativos.

El delito de defraudación fiscal en la utilización de documentos falsos es anormal porque exige “uso de engaño” o bien “aprovechamiento del error”,

elementos subjetivos, y además “pago de contribución” y “beneficio indebido” como elementos normativos.

4.5.5. DE FORMULACION LIBRE Y CASUISTICAMENTE FORMADO

Los tipos de formulación libre son aquellos en los cuáles se describe, en forma genérica, la conducta o el hecho delictivo, de tal manera que en su amplia formula pueden comprenderse multitud de variedades con fisonomía común, caracterizándose por el hecho de que cualquier actividad produce determinado resultado.

Casuísticos, son aquellos en los cuales el legislador no describe una modalidad única sino varias formas de ejecutar el ilícito. Se clasifican en alternativamente formados y acumulativamente formados. En los primeros se prevén dos o más hipótesis comisivas y el tipo se colma con cualquiera de ellas; mientras que en los acumulativamente formados se requiere el concurso de todas las hipótesis.

Es casuístico alternativamente formado, ya que el delito de defraudación fiscal prevé varias hipótesis comisivas, entre las cuales está la utilización de documentos falsos para que pueda ejecutarse el ilícito.

4.5.6. DE DAÑO O LESIÓN, TIPOS DE PELIGRO

De daño, tutelan los bienes frente a su destrucción o disminución.
De peligro, cuando la tutela penal protege el bien contra la posibilidad de ser dañado.

En este caso es de daño porque al omitir el pago de la contribución afecta al erario federal.

4.6. TIPICIDAD

La tipicidad es la adecuación de la conducta al tipo penal. En este contexto, diversos autores han dado su definición de tipicidad, así tenemos

que: Para el doctor Fernando Castellanos Tena, "...la tipicidad es el encuadramiento de una conducta con la descripción hecha en la ley; la coincidencia del comportamiento con el descrito por el legislador".⁵⁹

Para Jiménez de Asúa, la tipicidad es "...la exacta correspondencia entre el hecho real y la imagen rectora expresada en la ley en cada especie de infracción".⁶⁰

La tipicidad se encuentra fundamentada en el artículo 14 Constitucional, párrafo tercero, que a la letra dice: *"En los juicios de orden criminal, queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata."*

Para concluir, diré que la importancia de la tipicidad es fundamental, ya que si no hay una adecuación de la conducta al tipo penal, se puede afirmar que no hay delito (*nullum crimen sine lege*).

Los elementos del tipo en este delito son:

Uso de engaños;
Aprovechamiento de error;
Omita;
Total o parcialmente;
El pago de alguna contribución;
Obtenga un beneficio indebido y
Con perjuicio del fisco federal.

4.7. ATIPICIDAD

⁵⁹ CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* p. 168.

⁶⁰ JIMÉNEZ DE ASÚA. *Op. Cit.* p. 84.

Cuando no se integran todos los elementos descritos en el tipo legal, se presenta el aspecto negativo del delito llamado atipicidad. Para el doctor Eduardo López Betancourt, "...la atipicidad es la falta de adecuación de la conducta al tipo penal."⁶¹

El Código Penal Federal se refiere a la ausencia de tipicidad, incluyéndola en el artículo 15, fracción II, relativo a las causa de exclusión del delito, estableciendo que no habrá delito "cuando falte alguno de los elementos del tipo penal del delito de que se trate".

4.7.1. HIPÓTESIS DE ATIPICIDAD

- a) Ausencia del tipo. En el delito en cuestión es la ausencia de:
 - Uso de engaños;
 - Aprovechamiento de error;
 - Omisión;
 - Total o parcialmente;
 - El pago de alguna contribución;
 - Obtenga un beneficio indebido y
 - Con perjuicio del fisco federal.

- b) Ausencia de la calidad exigida por la ley en cuanto al sujeto activo y pasivo.- La ausencia del sujeto activo contribuyente y la ausencia del sujeto pasivo el Estado.

- c) Ausencia del objeto jurídico o del objeto material. La falta de los ingresos del Estado.

- d) Las modalidades de la conducta: La falta del engaño o el aprovechamiento del error.

- e) Ausencia de referencias temporales o espaciales requeridas en el tipo. En el delito en comento no aplica.

⁶¹ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. *Op. Cit.* p.140.

- f) Al no realizarse el hecho por los medios comisitos específicamente señalados en la ley.- La falta del engaño o aprovechamiento del error del pago de una contribución.
- g) Falta de elementos del injusto legalmente exigidos.
- h) Por no darse, en su caso, la antijuridicidad especial.

4.8. ANTIJURIDICIDAD

La antijuridicidad es lo contrario a derecho, y radica en la violación del valor o bien protegido a que se contrae el tipo penal respectivo. Así pues, una conducta es antijurídica cuando vulnera dichos bienes o valores.

La doctrina ha dividido a la antijuridicidad en *formal* y *material*. El acto será *formalmente* antijurídico cuando implique trasgresión a una norma establecida por el Estado (oposición a la ley), y *materialmente* antijurídico en cuanto signifique contradicción a los intereses colectivos.

Lo anterior no significa que existan dos antijuridicidades, una formal y otra material, sino que se refiere al doble contenido de la antijuridicidad, ya que ésta constituye en sí un concepto unitario, resultado de un juicio sustancial desvalorativo sobre una conducta, en el que no es suficiente la contradicción al orden jurídico, sino que dicha contrariedad, a su vez, ha de representar una sustancial negación de los valores sociales que nutren el contenido y la razón de ser de dicho orden.

En el delito de defraudación fiscal en la utilización de documentos falsos el carácter antijurídico aparece en forma expresa en su descripción típica, al mencionar que el sujeto pasivo debe “obtener un beneficio indebido”.

4.9. CAUSAS DE JUSTIFICACION

Las causas de justificación son aquellas condiciones que tienen el poder de excluir la antijuridicidad de una conducta típica, por lo que en tales

condiciones la acción realizada, a pesar de su apariencia, resulta conforme a derecho.

A las causas de justificación también se les llama justificantes, causas eliminatorias de la antijuridicidad y/o causas de licitud.

Las causas de justificación son objetivas, ya que recaen sobre la acción realizada, esto es, se refieren al hecho y no al sujeto; sus efectos son *erga omnes* respecto de los partícipes, en cuanto que favorecen a todos; y no acarrear ninguna clase de responsabilidad jurídica, por resultar la conducta apegada al orden jurídico.

Las excluyentes de antijuridicidad, sólo se integra por la declaración o el reconocimiento hecho por la legislación, por ser éste el único medio de neutralizar la antijuridicidad formal a que da vida también una declaración legal. En palabras del doctor Fernando Castellanos Tena: “El Estado excluye la antijuridicidad que en condiciones ordinarias subsistiría, cuando no existe el interés que se trata de proteger, o cuando concurriendo dos intereses jurídicamente tutelados, no pueden salvarse ambos y el derecho opta por la conservación del más valioso”.⁶²

Por ello, las causas de justificación se fundan en:

a) La ausencia de interés, consistente en que el delito se excluye por actuar con el consentimiento del titular del bien jurídico afectado; y

b) La protección del interés preponderante, que se da cuando existen dos intereses incompatibles, y ante la imposibilidad de que ambos subsistan, se opta por la salvación del de mayor valía y permite el sacrificio del menor.

No se presentan causas de justificación alguna.

4.9.1. LEGÍTIMA DEFENSA

⁶² CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* p. 187.

Para Jiménez de Asúa la legítima defensa “es la repulsa de una agresión antijurídica, actual o inminente, por el atacado tercera persona contra el agresor, sin traspasar la necesidad de la defensa y dentro de la racional proporcionalidad de los medios.”⁶³

La legítima defensa se fundamenta en la necesidad de repeler una agresión injusta, ante la imposibilidad en que el Estado se encuentra para acudir en defensa de quien injustamente es agredido. Los elementos de la defensa son los siguientes:

- a) Una agresión injusta y actual;
- b) Un peligro inminente de daño, derivado de la agresión, sobre bienes jurídicamente tutelados; y
- c) Repulsa de dicha agresión.

En relación a esta causa de justificación, el artículo 15, fracción IV, del Código Penal Federal establece que se excluirá el delito cuando: se repela una agresión real, actual o inminente, y sin derecho, en protección de bienes jurídicos propios o ajenos, siempre que exista necesidad de la defensa y racionalidad de los medios empleados y no medie provocación dolosa suficiente e inmediata por parte del agredido o de la persona a quien se defiende.

Del análisis de la fracción referida anteriormente, se tiene que para que se pueda dar esta causa de justificación, deben concurrir los siguientes requisitos:

- i) Repulsa de la agresión (conducta de un ser que amenaza lesionar intereses jurídicamente protegidos), lo cual equivale a rechazar, evitar, impedir, no quererla.

⁶³ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luís. *Op. Cit.* p. 136.

- ii) La agresión ha de ser real, no hipotética o imaginaria; debe también ser actual o inminente, es decir, presente o muy próxima, en virtud de que si la agresión ha sido consumada, no existiría la defensa legítima, sino una venganza privada; también debe ser injusta, sin derecho.
- iii) Dicha agresión ha de amenazar bienes jurídicamente tutelados pertenecientes al que se defiende o a terceros a quienes se defiende.
- iv) Se exige que exista necesidad de la defensa, racionalidad de los medios empleados y que no medie provocación dolosa suficiente e inmediata por parte del agredido o de la persona a quien se defiende.

Ésta causa de justificación se apoya en función del interés preponderante, habida cuenta de que se considera de mayor importancia el interés de quien es agredido en relación al de aquél que arremete injustamente.

Es imposible pensar que se presente esta justificante.

4.9.2. ESTADO DE NECESIDAD

El estado de necesidad es el peligro actual o inmediato para bienes jurídicamente protegidos, que sólo puede evitarse mediante la lesión de bienes también jurídicamente tutelados, pertenecientes a otra persona.

Estamos frente al estado de necesidad, cuando para salvaguardar un bien de mayor o igual entidad jurídicamente tutelado o protegido, se lesiona otro bien, igualmente amparado por la ley. Indudablemente ante el conflicto de bienes que no pueden coexistir, el Estado opta por la salvación de uno de ellos, por lo que en esta justificante sigue cobrando vigor el principio del interés preponderante, nada más cuando el bien salvado supera al sacrificado, porque

sólo entonces el atacante obra con derecho. Los elementos del estado de necesidad son:

- a) Una situación de peligro, real, actual o inminente;
- b) Que ese peligro no haya sido ocasionado intencionalmente por el agente;
- c) Que la amenaza recaiga sobre cualquier bien jurídicamente tutelado (propio o ajeno);
- d) Un ataque por parte de quien se encuentra en el estado necesario; y,
- e) Que no exista otro medio practicable y menos perjudicial al alcance del agente.

Nuestro Código Penal Federal en su artículo 15, fracción V, considera al estado de necesidad como una de las causas de exclusión del delito, cuando: se obre por la necesidad de salvaguardar un bien jurídico propio o ajeno, de un peligro real, actual o inminente, no ocasionado dolosamente por el agente, lesionando otro bien de menor o igual valor que el salvaguardado, siempre que el peligro no sea evitable por otros medios y el agente no tuviere el deber jurídico de afrontarlo.

La doctrina estima que el estado de necesidad implica un conflicto de intereses desiguales, en que se opta por sacrificar el de menor valor. Así, cuando el sacrificado es de menor entidad que el amenazado, se estará ante una causa de justificación; pero si por el contrario, se lesiona uno de mayor valía, el delito se configurará, excepto si se presenta alguna otra circunstancia que justificara el hecho. En el caso de que los bienes sean equivalentes, el delito será inexistente, no porque sea anulada la antijuridicidad, sino en función de una causa de justificación.

Es importante señalar que el estado de necesidad difiere de la legítima defensa en que constituye en sí mismo una acción o ataque, en tanto la defensa es reacción contra el ataque; además del hecho de que en el primero existe un conflicto de intereses legítimos, mientras en la segunda, habrá uno legítimo y otro ilegítimo. No se considera como causa de justificación.

4.9.3. CUMPLIMIENTO DE UN DEBER

En cuanto al cumplimiento de un deber, existe cuando alguien debe comportarse como se comporta, en virtud de que una norma jurídica o una orden obligatoria de la autoridad pública se lo imponen, sea por razón de su oficio, sea por su situación subjetiva de subordinado. Es en ese tenor que el cumplimiento de un deber, deriva de funciones públicas, o sea, de deberes de servicio y/o de un deber que la propia ley impone a un particular, en tales casos, el sujeto no actúa antijurídicamente, sino que su conducta es lícita por estar autorizada legalmente y cuyo ejercicio se verifica en el cumplimiento de un deber.

No se presenta.

4.9.4. EJERCICIO DE UN DERECHO

El ejercicio del derecho posee eficacia eximente por la razón de que, si el ordenamiento jurídico ha atribuido a una persona una determinada facultad, quiere decir que ha establecido el predominio de su interés sobre los que se le contraponen, esto es, obra en ejercicio legítimo de un derecho la persona que ejecuta determinado comportamiento o desarrolla especiales actividades con el expreso respaldo legal. Así pues, se tiene que si la acción o la omisión están permitidas y mandadas por la ley, entonces el daño ocasionado no será ilegítimo.

No se aplica, dicha justificación para el delito en comento.

4.9.5. CONSENTIMIENTO DEL INTERESADO

El Código Penal Federal recoge, en forma expresa, como causa excluyente del delito el consentimiento del interesado, al establecer en su artículo 15, fracción III, lo siguiente: se actúe con el consentimiento del titular del bien jurídico afectado, siempre que se llenen los siguientes requisitos: a) que el bien jurídico sea disponible; b) que el titular del bien tenga la capacidad jurídica; y c) que el consentimiento sea expreso o tácito y sin que medie algún vicio, o bien, que el hecho se realice en circunstancias tales que permitan fundadamente presumir que, de haberse consultado al titular, éste hubiese otorgado el mismo.

No opera esta justificación.

4.10. IMPUTABILIDAD

El Diccionario Jurídico Mexicano define a la imputabilidad como “la capacidad, condicionada por la madurez y salud mentales, de comprender el carácter antijurídico de la propia acción u omisión y de determinarse de acuerdo a esa comprensión.”⁶⁴

La imputabilidad es la posibilidad condicionada por la salud mental y por el desarrollo del autor, para obrar según el justo conocimiento del deber existente.

El doctor Eduardo López Betancourt, indica que: “Imputabilidad es la capacidad de querer y entender, en el campo del Derecho Penal. El querer es estar en condiciones de aceptar o realizar algo voluntariamente, y entender es tener la capacidad mental y la edad biológica para desplegar esa decisión.”⁶⁵

⁶⁴ DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM. Décima Primera Edición. Editorial Porrúa. México. 1998. Tomo I-O. p. 1969.

⁶⁵ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. *Op. Cit.* p.180.

Para el jurista Sergio Vela Treviño, "...la imputabilidad es la capacidad de autodeterminación del hombre para actuar conforme con el sentido, teniendo la facultad, reconocida normativamente, de comprender la antijuridicidad de su conducta".⁶⁶

El tratadista Fernando Castellanos Tena indica que: "La imputabilidad es, pues, el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mentales en el autor, en el momento del acto típico penal, que lo capacitan para responder del mismo."⁶⁷

Para que el individuo sea imputable debe conocer la ilicitud del acto y querer realizarlo, esto es, debe tener capacidad de entender y querer (aptitud intelectual y volitiva). Existiendo discernimiento y voluntad hay imputabilidad.

En el caso de la defraudación fiscal en la utilización de documentos falsos, el contribuyente realiza la defraudación con pleno conocimiento y voluntad para dañar al fisco, pues tiene la facultad de conocer y querer y por lo tanto de actuar.

4.10.1. EL DOBLE ASPECTO

Dentro del ámbito del derecho privado la capacidad se entiende como la aptitud legal de una persona para ser sujeto de derechos y obligaciones, o como la facultad o posibilidad de que esta persona pueda ejercitar sus derechos y cumplir sus obligaciones por sí misma.

La capacidad es aquella que permite al sujeto comprender lo antijurídico de su conducta y, en base a esa comprensión, estar en posibilidad de motivarse para actuar conforme a la norma jurídico penal; estos dos aspectos son el cognoscitivo y volitivo de la imputabilidad.

⁶⁶ VELA TREVIÑO, Sergio. **Culpabilidad e Inculpabilidad. Teoría del Delito**. Segunda Edición. Cuarta Reimpresión. Editorial Trillas. México. 2000. p. 18.

⁶⁷ CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* p. 218.

El contribuyente tiene pleno conocimiento de lo antijurídico de su conducta y la voluntad de causar un daño.

4.10.2. ACCIONES LIBRES EN SU CAUSA

Para el doctor Eduardo López Betancourt, "...estamos frente a una conducta libre en su causa, cuando el sujeto con capacidad de culpabilidad, se pone por su propia decisión en forma dolosa o culposa en un estado de inimputabilidad, produciendo un resultado típico".⁶⁸

En esos casos se acepta que al actuar el sujeto carecía de la capacidad necesaria para entender y querer, pero tal estado se procuró dolosa o culposamente, por lo que el fundamento de la imputabilidad se encuentra en la acción o acto precedente, o sea, aquél en el cual el individuo sin carecer de tal capacidad, voluntaria o culposamente se colocó en una situación de inimputabilidad, y por ello el resultado le es imputable y da base a declararlo culpable y, consiguientemente responsable.

En este tipo de conductas, el sujeto hace uso de su persona como medio, como un instrumento, ya que en el momento de tener una capacidad de querer y entender, se pone el mismo en un estado de inconsciencia (provoca la inimputabilidad), para realizar el delito.

No se le puede atribuir este aspecto.

4.11. INIMPUTABILIDAD

Las causas de inimputabilidad son todas aquellas capaces de anular o neutralizar, ya sea el desarrollo o la salud de la mente, en cuyo caso el sujeto carece de aptitud psicológica para realizar cualquier conducta delictuosa.

Luís Jiménez de Asúa sostiene que, "...son causas de inimputabilidad la falta de desarrollo y salud de la mente, así como los trastornos pasajeros de las

⁶⁸ LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. *Op. Cit.* p.180.

facultades mentales que privan o perturban en el sujeto la facultad de conocer el deber, esto es, aquellas causas en las que si bien el hecho es típico y antijurídico, no se encuentra el agente en condiciones de que se le pueda atribuir el acto que perpetró.”⁶⁹

El Código Penal Federal en su artículo 15, relativo a las circunstancias excluyentes del delito, específicamente, en la fracción VII, se alude a las causas de inimputabilidad, estableciendo literalmente lo siguiente: Al momento de realizar el hecho típico, el agente no tenga la capacidad de comprender el carácter ilícito de aquél o de conducirse de acuerdo con esa comprensión, en virtud de padecer trastorno mental o desarrollo intelectual retardado, a no ser que el agente hubiere provocado su trastorno mental dolosa o culposamente, en cuyo caso responderá por el resultado típico siempre y cuando lo haya previsto o le fuere previsible.

No se le puede imponer este aspecto, ya que los inimputables no pueden tener la calidad de contribuyentes, en virtud de que el defraudador emplea engaños o aprovechamiento de errores y para esto es necesario un buen desarrollo intelectual o psicológico.

4.11.1. TRANSTORNO MENTAL TRANSITORIO

El trastorno mental consiste en la perturbación de las facultades psíquicas, que impidan al agente comprender el carácter ilícito del hecho realizado, o conducirse de acuerdo con esa comprensión.

El autor Sergio Vela Treviño comenta que “...sólo habrá trastorno mental cuando haya inconsciencia, puesto que ésta impide el conocimiento de lo antijurídico de la conducta, por falta o perturbación de facultades intelectivas valoradas. Además, es esta misma inconsciencia la que impide que el actuar del hombre corresponda a una autodeterminación conforme al sentido de la valoración respecto de lo justo y de lo injusto.”⁷⁰

⁶⁹ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. *Op. Cit.* p. 177.

⁷⁰ VELA TREVIÑO, Sergio. *Op. Cit.* p. 64.

Como se aseveró en el punto anterior no se puede dar este tipo de inimputabilidad, porque exige que el individuo tenga un buen desarrollo tanto psicológico como intelectual.

4.12. CULPABILIDAD

Se considera a la culpabilidad como el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con su acto.

La culpabilidad, genéricamente, consiste en el desprecio del sujeto por el orden jurídico y por los mandatos y prohibiciones que tienden a constituirlo y conservarlo, desprecio que se manifiesta por franca oposición en el dolo, o indirectamente, por indolencia o desatención nacidas del desinterés o subestimación del mal ajeno frente a los propios deseos, en la culpa.

Dos son las principales doctrinas que se ocupan sobre la naturaleza jurídica de la culpabilidad: el psicologismo y el normativismo.

Teoría psicologista o psicológica de la culpabilidad. Para esta concepción, la culpabilidad radica en un hecho de carácter psicológico; considera que la esencia de la culpabilidad consiste en el proceso intelectual-volitivo desarrollado en el autor, y que su estudio requiere el análisis del psiquismo del agente, a fin de indagar en concreto cuál ha sido sus actitud respecto al resultado objetivamente delictuoso. Lo cierto es que la culpabilidad desde el punto de vista psicológico, consiste en un nexo psíquico entre el sujeto y el resultado.

Teoría normativa o normativista de la culpabilidad. Para esta doctrina, el ser de la culpabilidad lo constituye un juicio de reproche; una conducta es culpable, si a un sujeto capaz, que ha obrado con dolo o culpa, le puede exigir el orden normativo una conducta diversa a la realizada. La esencia del normativismo consiste en fundamentar la culpabilidad, o sea el juicio de

reproche, en la exigibilidad o imperatividad dirigida a los sujetos capacitados para comportarse conforme al deber.

La culpabilidad reviste dos formas, dolo y culpa, según el agente dirija su voluntad consciente a la ejecución del hecho tipificado en la ley como delito, o cause igual resultado por medio de su negligencia o imprudencia.

El dolo, la principal forma de culpabilidad, constituye tal vez el escollo más difícil de salvar en el estudio de la teoría del delito, pues en la elaboración de su concepto unos apoyan el elemento psicológico en la voluntad, mientras otros lo hacen en la representación, en tanto el elemento ético se pretende fundamentar en el conocimiento de la tipicidad del hecho, o de su antijuridicidad, o bien en la conciencia del quebrantamiento del deber, lo cual viene a poner de relieve la existencia de diversas teorías en la formulación de su concepto, las cuales por su importancia destacan:

Teoría de la Voluntad. Aparece en primer término y priva entre los “clásicos” Carrara, quien le dio verdadera expresión, aunque se refirió a la “intención” como el ingrediente necesario que acompaña al acto delictivo, dicho autor, citado por el jurista Pavón Vasconcelos, comentó que el dolo es: “la intención más o menos perfecta de hacer un acto que se conoce contrario a la ley”⁷¹

De la anterior definición se observan los siguientes elementos: un conocimiento de la naturaleza del hecho y; la intención de realizar el hecho. Sin embargo, tal definición no incluye el *animus nocendi*, pues los que han exigido el mismo como condición del dolo no han visto la verdadera objetividad jurídica del delito, troncando el daño particular con el daño universal.

De la teoría antes señalada se desprende el error de definir el dolo como la intención, cuando el alcance del primer término es mayor al segundo, con lo cual dejaron fuera del concepto al llamado dolo eventual, en el que propiamente no existe intención.

⁷¹ Cfr. PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. *Op. Cit.* p. 388.

Teoría de la Representación. Pretendiendo superar los inconvenientes de la teoría de la voluntad, otros autores substituyen voluntariedad o intención por el concepto de previsión o representación. Se puso de manifiesto que las expresiones “doloso e intencional” no se identifican, pues actuar intencionalmente o de propósito implica dirigir la voluntad a un fin concreto cuya realización ha sido perseguida por el sujeto, de lo cual se infiere la imposibilidad de imputar como doloso el resultado producido cuando no existió intención de causarlo. De ahí que el dolo sea independiente del propósito y por ello la nueva corriente substituye voluntad por representación, haciendo consistir ésta en el conocimiento que el sujeto tiene tanto del hecho como de su significación, el cual agota la noción del dolo sin importar la dirección del querer.

Sostiene el carácter esencial del conocimiento del hecho y su significación por el autor en la noción del dolo, sin embargo a medida que evoluciona la técnica se substituye voluntariedad por representación. En tal sentido la producción contraria al deber de un resultado típico es dolosa, no sólo cuando la representación de que el resultado sobrevendrá ha determinado al autor a emprender la acción sino también cuando esa representación no le movió a cesar en su actividad voluntaria.

Teoría de la representación y de la voluntad en forma vinculada. La cual adopta una postura ecléctica, en donde no basta para integrar el dolo ni la voluntad ni la sola representación, siendo ambas indispensables. En consecuencia, de acuerdo con ella, actúa dolosamente quien no sólo ha representado el hecho y su significación sino además encamina su voluntad directa o indirectamente, a la causación del resultado. Al respecto Pavón Vasconcelos comenta que “...el necesario conocimiento del hecho en sí y en su efectos, así como la contradicción con la ley, dándose en esas condiciones la inteligencia que prepara el discernimiento, lo cual lleva al sujeto a

determinarse, fenómeno apoyado tanto en la voluntad como en la libertad externa.”⁷²

La teoría en mención, se considerada la más acertada, lo anterior es así ya que como he citado en el desarrollo de la presente investigación que la voluntad constituye el coeficiente psíquico de la conducta, el cual consiste en querer realizar la acción o la omisión, o bien, la voluntad de no inhibir el movimiento corporal o la inactividad.

Ahora, por lo que hace al dolo este rebasa el estrecho ámbito de la conducta al abarcar igualmente el resultado, de manera que si la voluntad en la conducta consiste en querer realizar la acción o la omisión, la voluntad en el dolo es querer también el resultado. El 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 ratifica.

En resumen, el dolo consiste en el actuar, conciente y voluntario, dirigido a la producción de un resultado típico y antijurídico. Bajo este tenor, nuestra legislación penal establece en su artículo 18 lo siguiente: las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente. Obra dolosamente el que, conociendo los elementos objetivos del hecho típico de que se trate, o previniendo como posible el resultado típico, quiere o acepta su realización.

Nuestro Código Penal Federal en su artículo 9o., párrafo primero, establece literalmente lo siguiente: Obra dolosamente el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley.

⁷² *Ibidem.* p. 390.

El dolo directo, figura donde el sujeto activo se ubicara cuando entiende claramente que su acción realizará o se adecuará en los elementos de un tipo penal determinando, y por tanto, al decidirse a realizar dicha acción u omisión quiere y acepta el resultado determinado en la norma; a esta figura también se le ha llamado “dolo de intención”, por que es evidente el elemento volitivo intención directa del activo o del agente para la realización del tipo y obtener el resultado deseado.

Respecto al dolo eventual, se presenta cuando en la representación del autor se da como posible un determinado resultado, a pesar de lo cual no se renuncia a la ejecución de la conducta, aceptando las consecuencias, o dicho en otros términos, existe el dolo eventual cuando el activo, no dirigiendo precisamente su conducta hacia el resultado, lo representa como posible, como contingente, y aunque no lo quiere directamente, por no constituir el fin de su acción o de su omisión, sin embargo lo acepta, ratificándose el mismo.

En conclusión, el dolo consiste en el actuar, consciente y voluntario, dirigido a la producción de un resultado típico y antijurídico.

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

El maestro Pavón Vasconcelos define la culpa como “aquel resultado típico y antijurídico, no querido ni aceptado, previsto o previsible, derivado de una acción u omisión voluntarias, y evitable si se hubieran observado los deberes impuestos por el ordenamiento jurídico y aconsejables por los usos y costumbres.”⁷³

El maestro Castellanos Tena considera “que existe culpa cuando se realiza la conducta sin encaminar la voluntad a la producción de un resultado típico, pero este surge a pesar de ser previsible y evitable, por no ponerse en

⁷³ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. *Op. Cit.* p. 371.

juego, por negligencia o imprudencia, las cautelas o precauciones legalmente exigidas.”⁷⁴

Dos son las especies principales de la culpa: consciente, con previsión o con representación, e inconsciente, sin previsión o sin representación.

- a) La culpa consciente, con previsión o con representación, existe cuando el agente ha previsto el resultado típico como posible, pero no solamente no lo quiere, sino abriga la esperanza de que no ocurrirá. Hay voluntariedad de la conducta causal y representación de la posibilidad del resultado; éste no se quiere, se tiene la esperanza de su no producción.
- b) La culpa inconsciente, sin previsión o sin representación, existe cuando no se prevé un resultado previsible (penalmente tipificado). Existe voluntariedad de la conducta causal, pero no hay representación del resultado de naturaleza previsible, es una conducta en donde no se prevé lo previsible y evitable, pero mediante la cual se produce una consecuencia penalmente tipificada.

El último párrafo del artículo 9o. de nuestro Código Penal Federal, establece literalmente lo siguiente: Obra culposamente el que produce el resultado típico, que no previó siendo previsible o previo confiando en que no se produciría, en virtud de la violación a un deber de cuidado, que debía y podía observar según las circunstancias y condiciones personales.

En el delito en mención es eminentemente doloso.

El sujeto activo obra dolosamente quien al producirse el error del fisco se representa la posibilidad de aprovecharse de él, y pone en juego su voluntad al aprovecharse del error, y el resultado se produce cuando obtiene el beneficio indebido con perjuicio del fisco.

⁷⁴ CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* p. 248.

4.13. INCULPABILIDAD

La inculpabilidad se va a dar cuando concurren determinadas causas o circunstancias extrañas a la capacidad de conocer y querer, en la ejecución de un hecho realizado por un sujeto imputable.

Este aspecto negativo operará cuando falte alguno de los elementos esenciales de la culpabilidad, ya sea el conocimiento o la voluntad, es decir, habrá inculpabilidad siempre que por error o ignorancia inculpable falte tal conocimiento y siempre que la voluntad sea forzada de modo que no actúa libre y espontáneamente.

Para el doctor Eduardo López Betancourt, "...la inculpabilidad consiste en la falta de nexo causal emocional entre el sujeto y su acto, esto es, la falta del nexo intelectual y emocional que une al sujeto con su acto."⁷⁵

Solamente puede obrar a favor de la conducta de un sujeto una causa de inculpabilidad, cuando previamente no medió en lo externo una de justificación, ni en lo interno una de inimputabilidad.

En este inciso se puede señalar que la inculpabilidad en el delito de defraudación fiscal en la utilización de documentos falsos es la ausencia del dolo.

4.13.1. HIPOTESIS DE INCULPABILIDAD

4.13.1.1. ERROR

En el error se tiene una falsa apreciación de la realidad, en la ignorancia hay ausencia de conocimiento; en el error se conoce, pero se conoce mal; la

⁷⁵ LÓPEZ Betancourt, Eduardo. Op. Cit., Pág.238.

ignorancia es una laguna de nuestro entendimiento, porque nada se conoce, ni errónea ni certeramente.

El error se divide en error de hecho y de derecho; el de hecho, a su vez, se clasifica en esencial y accidental.

El error de derecho no produce efectos de eximente, porque el equivocado concepto sobre la significación de la ley no justifica ni autoriza su violación.

El error de hecho esencial es el que recayendo sobre un extremo esencial del delito, impide al agente conocer, advertir la relación del hecho realizado con el hecho formulado en forma abstracta en el precepto penal; y para que éste pueda tener efectos de inculpabilidad, debe ser invencible, ya que de lo contrario, dejará subsistente la culpa.

Nuestro Código Penal Federal considera en su artículo 15, fracción VIII, como causa de exclusión del delito, el hecho de que se “realice la acción o la omisión bajo un error invencible: a) sobre alguno de los elementos esenciales que integran el tipo penal; o b) respecto de la ilicitud de la conducta, ya sea porque el sujeto desconozca la existencia de la ley o el alcance de la misma, o porque crea que está justificada su conducta.”

De lo anterior concluyo, que en el delito en observación, no aplica el error como hipótesis de la inculpabilidad.

4.13.1.2. NO EXIGIBILIDAD DE OTRA CONDUCTA

Con la frase “no exigibilidad de otra conducta”, se da a entender que una conducta no puede considerarse culpable, cuando el agente, dadas las circunstancias de su situación, no pueda exigírsele una conducta distinta de la observada, y dicha excluyente del delito encuentra su fundamento en la fracción IX, del artículo 15 del Código Penal Federal, cuyo tenor literal es: Atentas las circunstancias que concurren en la realización de una conducta

ilícita, no sea racionalmente exigible al agente una conducta diversa a la que realizó, en virtud de no haberse podido determinar a actuar conforme a derecho.

4.14. CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD

Las condiciones objetivas de punibilidad son definidas como aquellas exigencias ocasionalmente establecidas por el legislador para que la pena tenga aplicación.

Las condiciones objetivas de punibilidad, son elementos valorativos y más comúnmente, modalidades del tipo, en caso de no presentarse constituirán formas atípicas, impidiendo la tipicidad de la conducta ilícita.

Cuando en la conducta falta la condición objetiva de punibilidad, no podrá castigarse la conducta. Asimismo, la falta de estas circunstancias ajenas o exteriores al delito, e independientes de la voluntad del agente, impedirán que la conducta se adecue a alguno de los tipos penales, por lo que no podrá sancionarse.

En conclusión, las condiciones objetivas de punibilidad, son requisitos que la ley exige en delitos específicos y son situaciones que deben realizarse, porque en caso de que se incumplieren, el hecho no sería punible.

Las condiciones objetivas de punibilidad del delito en observación se encuentran en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación exige la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela correspondiente para poder ejercitar acción penal contra el probable responsable de este ilícito.

4.15. PUNIBILIDAD Y EXCUSAS ABSOLUTORIAS

La punibilidad consiste en el merecimiento de una pena en función de la realización de cierta conducta. Un comportamiento es punible cuando se hace

acreedor a la pena, tal merecimiento acarrea la conminación legal de la aplicación de esa sanción.

El jurista Pavón Vasconcelos afirma que 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.”⁷⁶

Por su parte, el doctor Fernando Castellanos Tena dice que “punibilidad es: a) Merecimiento de penas; b) Conminación estatal de imposición de sanciones si se llenan los presupuestos legales; y c) Aplicación fáctica de las penas señaladas en la ley.”⁷⁷

La pena es la reacción de la sociedad o el medio de que ésta se vale para tratar de reprimir el delito, es algo externo al mismo y, dados los sistemas de represión en vigor, su consecuencia ordinaria. Así pues, un acto es punible porque es delito, pero no es delito por ser punible.

Al aspecto negativo de la punibilidad se le llaman excusas absolutorias, y en función de ellas no es posible la aplicación de la pena.

Jiménez de Asúa dice que “son excusas absolutorias las causas que hacen que a un acto típico, antijurídico, imputable a un autor y culpable, no se asocie pena alguna por razones de utilidad pública.”⁷⁸

El doctor Fernando Castellanos Tena por su parte afirma que las excusas absolutorias “son aquellas causas que dejando subsistente el carácter delictivo de la conducta o hecho, impiden la aplicación de la pena. El estado no sanciona determinadas conductas por razones de justicia o equidad, de acuerdo con una prudente política criminal. En presencia de una excusa absoluta, los elementos esenciales del delito (conducta, tipicidad,

⁷⁶ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. *Op. Cit.* p. 395.

⁷⁷ CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* p. 275.

⁷⁸ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. *Op. Cit.* p. 253.

antijuricidad y culpabilidad), permanecen inalterables; sólo excluye la posibilidad de punición.”⁷⁹

Las excusas absolutorias son aquellas circunstancias específicamente establecidas en la ley y por las cuales no se sanciona al agente, y las especies de mayor importancia son:

- a) Excusa en razón de menor temibilidad.
- b) Excusa en razón de la maternidad consciente.
- c) Excusa por encubrimiento de parientes y allegados.
- d) Excusa por graves consecuencias sufridas.

El artículo 108 que se ubica en el capítulo II del título IV del Código Fiscal de la Federación, donde se observa que la punibilidad aparece como sigue:

“El delito de defraudación fiscal se sancionara 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 exceda de \$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 de \$750,000.00.

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

Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento”.

4.16. ITER CRIMINIS

⁷⁹ CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* pp. 278 y 279.

El delito es un fenómeno que se desplaza a lo largo del tiempo, el cual inicia desde que el sujeto activo idealiza el hecho delictuoso en su mente y concluye cuando queda consumado, este recorrido en el tiempo, es lo que se conoce con el nombre de *iter criminis* o camino del delito. Al respecto el tratadista Francisco Pavón Vasconcelos comenta que: “El *iter criminis* comprende el estudio de las diversas fases recorridas por el delito desde su ideación hasta su agotamiento.”⁸⁰

A su vez el jurista Gustavo Malo Camacho establece que por medio del *iter criminis*, “...aparece analizado el proceso a través del cual se manifiesta el injusto o delito en sentido estricto.”⁸¹

4.16.1. FASE INTERNA

La fase interna, sólo existe mientras el delito se encuentra encerrado en la mente del autor, sin que exista una manifestación exterior, es decir, se da en el fuero interno del individuo, en su mente y, por lo mismo, corresponde estrictamente al ámbito psicológico o subjetivo del autor Fernando Castellanos Tena la refiere como “...la trayectoria desplazada por el delito desde su iniciación hasta que está a punto de exteriorizarse se le llama fase interna.”⁸²

A su vez la fase interna se desglosa en tres periodos: La ideación o idea criminosa; la deliberación y la resolución. La ideación o idea criminosa, se produce al surgir la idea de cometer un delito en la mente del sujeto activo, o como lo expresa el doctor Castellanos Tena, cuando: “En la mente humana aparece la tentación de delinquir, que puede ser acogida o desairada por el sujeto. Si el agente le da albergue, permanece como idea fija en su mente...”⁸³

Por su parte la deliberación se establece, una vez que la idea criminosa se encuentra fija se inicia la deliberación, la cual es definida por jurisconsulto

⁸⁰ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. *Op. Cit.* p.467.

⁸¹ MALO CAMACHO, Gustavo. *Op. Cit.* p. 469.

⁸² CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* p.283.

⁸³ *Ibidem.* p.284.

Pavón Vasconcelos como: “el proceso psíquico de lucha entre la idea criminosa y aquellos factores de carácter moral o unitario que pugnan contra ella.”⁸⁴

Se puede decir entonces que el momento de la deliberación surge cuando chocan, por un lado la voluntad del agente y por el otro, los obstáculos que en la mente del sujeto activo le plantean las restricciones sociales, en donde la persona delibera en relación a los pro y los contras y las posibilidades de éxito de su conducta delictiva antes de tomar la decisión correspondiente.

La resolución, este periodo comienza una vez agotado el conflicto de la deliberación, en donde el sujeto activo toma la decisión de cometer o no el ilícito. En esta etapa el sujeto activo, “después de pensar lo que va a hacer, decide llevar a la práctica su deseo de cometer el delito; pero su voluntad, aunque firme, no ha salido al exterior, sólo existe como propósito en la mente.”

85

Hasta este momento la conducta pertenece al mundo ideal del sujeto activo, sin que exista una exteriorización ya sea por medio de palabras o hechos, es decir, que sigue en el pensamiento del sujeto y por lo tanto no existe ninguna relevancia para el derecho penal. En virtud de lo anterior, cabe recordar que el derecho regula sólo relaciones entre personas y que las ideas y pensamientos escapan de ser materia punible del derecho penal, razón por la cual se considera que ninguna persona puede cometer un ilícito a través de estos, ya que ningún bien jurídico de los tutelados por nuestra materia, puede ser lesionado por un hecho interno del hombre, tal como lo expresa Ulpiano, citado por el doctor Castellanos Tena, en su frase: “*Cogitationis poenam nemo patitur* (nadie puede ser penado por sus pensamientos).”⁸⁶

No se presenta en virtud del cual no se puede sancionar a una persona por sus pensamientos.

⁸⁴ PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. *Op. Cit.* p.467.

⁸⁵ Cfr. CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* p.284.

⁸⁶ *Idem.*

4.16.2. FASE EXTERNA

La fase externa, que es aquella que se manifiesta en el mundo exterior, abandonando la mente del agente para hacerse evidente ante la sociedad, esta fase se comprende desde el instante en que el ilícito, hace manifiesto y termina con la consumación. La característica esencial de esta fase es la externación ante la sociedad de la voluntad del agente para cometer un delito, de tal forma que esta se da fuera de la persona del sujeto activo. A su vez la fase externa se divide en tres periodos: La manifestación, la preparación y la ejecución.

La manifestación, como se puede apreciar, a la simple resolución interna de cometer un ilícito le sucede la llamada resolución manifestada, que consiste en una exteriorización verbal de su voluntad criminosa. Castellanos Tena comenta al respecto que: “La idea criminosa aflora en el exterior, surge en el mundo de relación, pero simplemente como idea o pensamiento exteriorizado, antes existente sólo en la mente del sujeto.”⁸⁷

Esta consiste en la expresión verbal de la voluntad criminosa, cuestión que todavía escapa de ser punible, por las mismas razones vertidas para la fase interna. Asimismo, es aquí donde se encuentra la opinión que sigue un sector de la doctrina, al considerar a este periodo como una fase intermedia entre la interna y la externa, ya que se dice que este periodo no puede ser comprendido dentro de la fase externa: “por no constituir una actividad material; no es propiamente un acto material sino expresión verbal.”⁸⁸

El tratadista Jiménez de Asúa sobre el tema comenta que: “En puridad no existen más que estas dos fases; pero estudiándolas concienzudamente, infiere entre ellas otra intermedia: la resolución manifestada. En la cual no existe todavía la fase externa, por que no se trata de actos materiales; más que de acción, son expresivos de resolución.”⁸⁹

⁸⁷ *Ibidem*. p.285.

⁸⁸ Cfr. PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. *Op. Cit.* p. 468.

⁸⁹ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luís. *Op. Cit.* p. 548.

En relación a su pertenencia a la fase interna no existe ningún problema, toda vez que la resolución manifestada a todas luces deja de ser parte del pensamiento del agente. Sin embargo, es preferible incluir este periodo dentro de la fase externa, en base a que, si bien es cierto que todavía no existen actos materiales, también lo es que su ubicación dentro de esta fase se debe a que la voluntad ha salido de la mente del agente para manifestarse en el mundo exterior, es decir, ante la sociedad. A pesar de que la manifestación de la voluntad no vulnera materialmente algún interés jurídico, escapando como ya se había comentado, de ser materia de punición, existen excepciones de algunos casos de resoluciones manifestadas que han sido elevadas a la categoría de delito, en razón de el bien jurídico que se tutela es de gran importancia para la sociedad.

Por otro lado, la preparación, es la etapa constituida por aquellos actos por medio de los cuales el sujeto activo prepara y consigue todos los elementos necesarios para alcanzar su objetivo, de tal forma que los actos preparatorios se producen después de la manifestación y antes de la ejecución. Malo Camacho al respecto señala que: “son actos preparatorios aquellos a través de los cuales el sujeto agente “prepara” lo necesario para alcanzar el éxito en el objetivo de su conducta criminal.”⁹⁰

Al igual que en la fase interna y en la manifestación, la preparación del delito no es punible, en virtud de que se considera que un delito preparado, es un delito en potencia, sin embargo, todavía no es real o efectivo. Para Castellanos Tena, “...los actos preparatorios se caracterizan por ser de naturaleza inocente en sí mismos y pueden realizarse con fines lícitos o delictuosos; no relevan de manera evidente el propósito, la decisión de delinquir.”⁹¹

Por último, la etapa de la ejecución que se inicia una vez que el sujeto activo ha preparado totalmente el delito, comenzando a ejecutar los actos planeados para la consecución del fin idealizado. Los actos ejecutivos son

⁹⁰ MALO CAMACHO, Gustavo. *Op. Cit.* p. 471.

⁹¹ CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* p. 286.

aquellos a través de los cuales el agente inicia la ejecución del delito, asimismo, una vez que se ejecuta totalmente el delito, se materializan las formas de aparición de este y que puede ser en grado de tentativa y el delito consumado.

Para el derecho penal uno de los momentos más relevantes dentro del *iter criminis*, es aquel en donde se hace punible la tentativa, que coincide con el comienzo de la ejecución de aquellos actos que intervienen directamente con el verbo del delito. Mientras que otro de los momentos fundamentales para la punición, lo es el de la consumación del delito, que surge cuando se ha producido la conducta tipificada. Con la consumación de un delito se materializa el resultado típico, al haberse realizado todos y cada uno de los elementos exigidos por la ley. Para el jurista Castellanos Tena, “Se llama consumación a la ejecución que reúne todos los elementos genéricos y específicos del tipo legal.”⁹²

La fase externa es cuando el individuo engaña o se aprovecha del error para omitir total o parcialmente el pago de la contribución u obtenga un beneficio individuo con perjuicio del fisco federal.

4.17. TENTATIVA

El derecho penal no se limita a sancionar exclusivamente aquellas conductas que habiéndose realizado de forma completa, producen un resultado típico, sino que también prevé la punición de aquellas, que aún no logrando su consumación, sí integran elementos típicos, es decir, que se trata actos encaminados a la consumación de un delito, pero que no se produce por circunstancias ajenas al sujeto activo, encontrándose con la necesidad de proteger dichos bienes jurídicos, no sólo del daño o lesión previsto en el tipo, sino también del peligro que se puedan colocar.

⁹² *Ibidem.* p. 287.

La tentativa dice Orellana Wiarco “se presenta cuando el sujeto activo se propone cometer un delito, ejecuta actos encaminados a ello, pero el delito no se consuma por causas ajenas a su voluntad.”⁹³

4.17.1. TENTATIVA PUNIBLE

Como quedó establecido en párrafos anteriores, la tentativa es una de las formas de aparición del delito, que se ubica dentro de la vida del delito (*iter criminis*), sin embargo, su ubicación exacta ha presentado algunas dificultades, tomando en cuenta que la tentativa que posee relevancia para el derecho penal, coincide con el periodo de ejecución del delito. Tratando de solucionar lo anterior y en virtud de que no todos los actos ejecutivos son materia de sanción, se establece el concepto de tentativa punible, el cual consiste en que se hace punible sólo en aquel momento en el que se ejecuta el acto que penetra en el núcleo del tipo, o como otros lo comentan, aquel acto a través del cual se realiza el verbo del delito. Así lo manifiesta Jiménez de Asúa al señalar que: “en materia de tentativa, la formula comúnmente adoptada por autores de distintas nacionalidades, incluso los de Italia, es la formal, que considera principio de ejecución el acto que penetra en el núcleo del tipo.”⁹⁴

El mismo Código Penal para el Distrito Federal, en su artículo 20, establece lo que se debe de entender por tentativa punible: existe tentativa punible, cuando la resolución de cometer un delito se exterioriza realizando, en parte o totalmente, los actos ejecutivos que deberían producir el resultado, u omitiendo los que deberían evitarlo, si por causas ajenas a la voluntad del sujeto activo no se llega a la consumación, pero se pone en peligro el bien jurídico tutelado.

De la definición que proporciona la legislación penal, se puede ubicar que son tres los elementos integrantes de la tentativa: Un elemento subjetivo, que consiste en la resolución interna de cometer el delito, es decir, la voluntad dirigida para cometer el ilícito; Un elemento objetivo, que se materializa en la

⁹³ ORELLANA WIARCO, Octavio Alberto. *Op. Cit.* p. 401.

⁹⁴ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. *Op. Cit.* p. 555.

conducta (acción u omisión), ejecutada por el sujeto activo, y; La ausencia del resultado típico buscado, el cual no se produce por causas ajenas a la voluntad del agente.

4.17.2. TENTATIVA NO PUNIBLE

Se presenta cuando el sujeto deja de realizar el último o los últimos actos de ejecución por causas propias, impidiendo espontáneamente la consumación del delito. Pudiendo ser a través del:

1.- Arrepentimiento: es cuando el sujeto realiza todos los actos de ejecución que consumirían el delito a no ser porque voluntariamente impide la consumación del mismo.

2.- Desistimiento: El sujeto deja de realizar por su propia voluntad, el último o los últimos actos de ejecución que consumirían el delito.

La diferencia entre la tentativa punible y no punible, radica en que en la primera, se presenta cuando el sujeto realizó los actos o casi todos, pero por causas ajenas a su voluntad no se produce el resultado típico; en cambio en la segunda, el propio sujeto decide desistir de llevar a cabo el último o los últimos actos de ejecución, evitando la consumación del delito.

Sin embargo, para que pueda existir tentativa punible o no punible, es indispensable que esté latente la posibilidad de que pueda producirse el resultado. Ahora bien, dado que la tentativa requiere de representación de la conducta o del hecho y voluntariedad en la ejecución de los actos, los delitos culposos no admiten esta forma incompleta o imperfecta.

Las dos formas de la tentativa están previstas por el artículo 12 del Código Penal Federal, en los siguientes términos: existe tentativa punible, cuando la resolución de cometer un delito se exterioriza realizando en parte o totalmente los actos ejecutivos que deberían producir el resultado, u omitiendo los que deberían evitarlo, si aquél no se consuma por causas ajenas a la

voluntad del agente. Si el sujeto desiste espontáneamente de la ejecución o impide la consumación del delito, no se impondrá pena o medida de seguridad alguna por lo que a éste se refiere, sin perjuicio de aplicar la que corresponda a actos ejecutados u omitidos que constituyan por sí mismos delitos.

4.18. PARTICIPACIÓN

La participación consiste en la voluntaria cooperación de varios individuos en la realización de un delito, sin que el tipo requiera de esa pluralidad, en tanto que la autoría es producción del acto propio, es decir, aquella actividad en donde el sujeto activo es quien en forma personal y directa ejecuta la acción u omisión prevista en el tipo con la finalidad de su consecución. “En términos generales, las personas que interviene en la comisión o ejecución de un ilícito se pueden agrupar en dos grandes rubros: autores y partícipes o cómplices. Los primeros ejecutan la conducta prevista en el tipo, los segundos auxilian a los primeros en la ejecución.”⁹⁵

En ese orden de ideas se encuentra diversas formas de autoría como a continuación se indica:

1.- Autor: es quien ejecuta por sí mismo el delito, aquel que pone una causa eficiente para la producción del delito, es decir, es el ejecutor de una conducta física y psíquicamente relevante. Jiménez de Asúa lo define como: “Autor es quien ejecuta la acción que forma el núcleo del tipo de cada delito *in species*.”⁹⁶

A su vez el autor puede ser de dos clases material o intelectual, ya sea que el sujeto ejecute personalmente el delito o que psicológicamente sea causa del mismo, es decir, quien por medio del intelecto planea su comisión.

En el delito de mérito, cabe perfectamente la figura del autor, tanto el material como el intelectual.

⁹⁵ Cfr. *Ibidem*. pp. 211 y 212.

⁹⁶ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luís. *Op. Cit.* p. 574.

2.- Coautor: en cuanto a la coautoria, se configura cuando son varias las personas, las que ejecutan el delito, hay coautoria cuando dos o más personas llevan a cabo conjuntamente la realización de una conducta típica, de manera que cada una de ellas, realiza la acción en su totalidad.

El uso de documentos falsos se puede dar la coautoria, toda vez que dos o más personas pueden llevar a cabo conjuntamente la realización de la conducta descrita en el artículo 108 inciso a del Código Fiscal de la Federación.

3.- Autor Mediato: es aquel que se vale de un tercero para la comisión del delito, es decir, aquel que no lo hace por propia mano sino que lo realiza por medio de otro, siempre en su beneficio, este no delinque con otro, sino por medio de otro que adquiere el carácter de mero instrumento.

No se presenta esta figura.

4.- La complicidad, se establece cuando una persona presta auxilio o cooperación en la realización de un delito, los cómplices son quienes dolosamente de manera previa o simultánea, prestan auxilio o ayuda a otro para la ejecución de un delito. Para Jiménez de Asúa cómplice es el “que presta al autor una cooperación secundaria a sabiendas de que favorece la comisión del delito, pero sin que su auxilio sea necesario.”⁹⁷

Asimismo dentro del presente tópico se puede hablar cómplices primarios y secundarios, es primario el que presta auxilio o cooperación materialmente necesario para la comisión del hecho, en tanto que es secundario el que sólo coopera. A su vez, la complicidad secundaria se puede dar en dos formas, la cooperación a la ejecución y la cooperación posterior a la ejecución, por acuerdo anteriormente prometido.

⁹⁷ *Ibidem.* p. 579.

En este delito existe la complicidad debido a que se auxilia de otro u otros para la elaboración de documentos apócrifos cuando presenta su declaración.

5.- El encubrimiento, la intervención del encubridor se materializa después de que se ha realizado el delito y sin su conocimiento previo, es aquella persona que auxilia o coopera con el sujeto activo para protegerlo, ya sea escondiéndolo o recibiendo objetos relacionados con la comisión del delito o que son producto del mismo.

No se presenta.

4.19. CONCURSO DE DELITOS

Se entiende por concurso de delitos de forma general, la existencia de pluralidad de conductas y/o resultados delictivos, cometidos por una persona. “El llamado concurso de delitos consiste en la concurrencia de varios delitos cometidos por un mismo sujeto activo.”⁹⁸

Si bien es cierto como ya lo había mencionado, que el delito es una entidad única, puede adoptar diversas formas ya que en su consumación se pueden plantear diversas hipótesis: Cuando existe unidad de la conducta y del resultado delictivo, aquí se hace referencia al delito simple; cuando existe pluralidad de conductas y unidad en el resultado delictivo, refiriéndose al delito continuado; cuando existe unidad de conducta y pluralidad de resultados delictivos, referente al concurso ideal, y; cuando existe pluralidad tanto en las conductas como en los resultados delictivos, el cual se refiere al concurso material.

4.19.1. CONCURSO IDEAL O FORMAL

El concurso ideal, es producto de una sola conducta de la cual derivan varios resultados delictivos, así lo considera el jurista Castellanos Tena

⁹⁸ Cfr. ORELLANA WIARCO, Octavio A. *Op. Cit.* p. 427.

cuando afirma que: “con una sola actuación se infringen varias disposiciones penales. En el concurso ideal o formal –y atendiendo a una objetiva valoración de la conducta del sujeto-, se advierte una doble o múltiple infracción; es decir, por medio de una sola acción u omisión del agente se llenan dos o más tipos legales y por lo mismo se producen diversas lesiones jurídicas, afectándose, consecuentemente, varios intereses tutelados por el Derecho.”⁹⁹

Por su parte, el Código Penal para el Distrito Federal, en la parte conducente del artículo 28 establece: hay concurso ideal, cuando con una sola acción o una sola omisión se cometen varios delitos.

4.19.2. CONCURSO REAL O MATERIAL

Por otro lado, el concurso real, señalado con el punto cuarto, consiste en la existencia de varias conductas las cuales producen varios resultados. Sobre el particular el tratadista Castellanos Tena comenta: “Si un sujeto comete varios delitos mediante actuaciones independientes, sin haber recaído una sentencia por algunos de ellos, se está frente al llamado concurso material o real, el cual se configura lo mismo tratándose de infracciones semejantes (dos o tres homicidios) que con relación a tipos diversos (homicidio, lesiones, robo), cometidos por un mismo sujeto.”¹⁰⁰

Asimismo, el del artículo 28 del Código Penal para el Distrito Federal, en la parte conducente al tema establece: hay concurso real, cuando con pluralidad de acciones u omisiones se cometen varios delitos.

El delito de defraudación fiscal como cualquier otro delito puede entrar en concurso material.

4.20. MODO DE PERSECUCION DEL DELITO

⁹⁹ CASTELLANOS TENA, Fernando. *Op. Cit.* pp. 307 y 308.

¹⁰⁰ *Ibidem.* p. 310.

4.20.1. QUERELLA

El jurista Rivera Silva define a la querella como la relación de hechos expuesta por el ofendido ante el órgano investigador, con el deseo manifiesto de que se persiga al autor del delito.¹⁰¹ De esta definición se desprenden los siguientes elementos:

- a) Una relación de hechos;
- b) Que esta relación sea hecha por la parte ofendida, y
- c) Que se manifieste la queja, el deseo de que se persiga al autor del delito.

El tratadista Osorno y Nieto la define como la manifestación de la voluntad del ejercicio potestativo, formulada por el sujeto pasivo o el ofendido con el fin de que el Ministerio Público tome conocimiento de un delito no perseguible de oficio, para que se inicie e integre la averiguación previa correspondiente y en su caso se ejercite la acción penal.¹⁰²

4.20.2. FUNDAMENTACIÓN POLÍTICA

El jurista Binding no es partidario de la querella, porque cuando el estado delega sus facultades en manos de los particulares y el delito no se castiga, ya sea porque el querellante no presenta a tiempo su queja o porque está en manos de su representante inactivo, aquella no alcanza su objeto y la justicia sufre una lesión.

En este sentido, el jurista Ferri también se muestra inconforme con la querella, plantea como fundamento que si los delitos representan un peligro para la sociedad, es incuestionable que deba perseguirse y no dejar el castigo al arbitrio de los particulares. Por otra parte, si dichas conductas, debido al carácter público del derecho penal, únicamente afectan intereses particulares deberían desaparecer del Código.

¹⁰¹ RIVERA SILVA, Manuel. **El Procedimiento Penal**, 31ª. Edición. Editorial Porrúa. México. 2002. p. 112.

¹⁰² OSORIO Y, NIETO, César Augusto. **La Averiguación Previa**. 10ª. Edición. Editorial Porrúa. México. 2002. p. 8.

Los tratadistas Maggiore, Vannini, Tolomeo y Riccio afirman que una institución de esa naturaleza tiene una tendencia acentuadísima a desaparecer de los ordenamientos penales, debido que el estado moderno, único titular celoso de la potestad punitiva, no puede ni debe delegar ese poder a nadie aunque sea en su disponibilidad procesal.

Por su parte el jurista Colín Sánchez, citado por el maestro Carlos Barragan señala que la institución de la querrela, lejos de proscribirse en las legislaciones, debe conservarse como un medio pacifista adecuado para la concordia y feliz desenvolvimiento de las relaciones humanas.¹⁰³

4.20.3. NATURALEZA JURÍDICA.

Respecto a la colocación adecuada de la querrela en el campo que, en sentido general, abarcan las cuestiones penales, existen dos tendencias: la primera, la ubica en la parte general del Derecho Penal, considerándola como una exigencia objetiva de punibilidad; y la segunda, como un instituto procesal.

El autor Manzini se manifiesta partidario de lo primero: no admite que sea un presupuesto procesal, porque no se promueve con ella la acción penal, por ser ésta una “condición” de derecho sustancial para la punibilidad; y, el hecho se hace punible y constituye, por lo tanto, delito, exclusivamente en cuanto sea querrellado.

La querrela, es una exigencia objetiva de punibilidad, por lo tanto, está comprendida dentro del derecho Penal sustancial, afirman los tratadistas Massari y Pannain, porque el Estado está limitado en su potestad punitiva, al dejar al sujeto pasivo del delito en libertad para poner en movimiento la acción penal.

¹⁰³ BARRAGAN SALVATIERRA, Carlos. Derecho Procesal Penal. Primera Edición. Editorial Mc Graw Hill. México. 1999. p.307.

Tales afirmaciones son inaceptables; estos autores, confunden las exigencias objetivas de punibilidad con la querrela, como institución de carácter netamente procesal.

La doctrina contemporánea sitúa a la querrela dentro del campo del Derecho de Procedimientos Penales, considerándola como una “condición de Procedibilidad”.¹⁰⁴

De lo antes mencionado, concluyo que la querrela es un derecho propio del ofendido por el delito, para dar su consentimiento a la autoridad para su investigación y persecución del probable autor.

4.20.4. FORMULACIÓN LEGAL

Los sujetos que podrán presentarla será:

1. El ofendido (artículo 114 CFPP.)
2. Su representante legítimo.
3. El apoderado que tenga poder general para pleitos y cobranzas. (artículo 120 CFPP).

Cuando el delito que se ponga en conocimiento de la policía judicial sea de querrela, se orientará al querellante para que acuda a presentar la misma ante el Ministerio Público que corresponda.

La querrela podrá presentarse en forma verbal o escrita, describiendo los hechos supuestamente delictivos, sin calificarlos jurídicamente y se harán en los términos previstos para el ejercicio del derecho de petición. Cuando la querrela no reúna los requisitos citados, el funcionario que los reciba prevendrá al querellante la modifique, ajustándose a ellos.

¹⁰⁴ COLÍN SÁNCHEZ, Guillermo. Derecho Mexicano de Procedimientos Penales. Decimonovena Edición. Editorial Porrúa. México. 2005. p. 323.

Cuando la querrela se haga verbalmente, se hará constar en el acta que levantará el funcionario que la reciba, se debe recabar la firma o huella digital del querellante. Cuando se haga por escrito deberá contener la firma o huella del que la presenta y su domicilio.¹⁰⁵

4.20.5. REPRESENTANTE POR DISPOSICIÓN DE LA LEY

Todas aquellas personas con capacidad legal suficiente para intervenir en los actos jurídicos de que se trate; en cambio, la representación legal, solamente la tienen quienes están facultados, expresamente, en la ley para fungir como representantes legítimos.

Cuando el ofendido sea menor de edad, pero mayor de dieciséis años, podrá querrellarse por sí mismo, o por quien esté legitimado para ello. Tratándose de menores de edad o de otros incapaces, la querrela se presentará por quienes ejerzan la patria potestad.¹⁰⁶

4.20.6. EXTINCIÓN DEL DERECHO DE QUERRELLA.

El derecho de querrela se extingue:

- a) Muerte del agraviado.- Como el derecho para querrellarse corresponde al agraviado, la muerte de éste lo extingue, siempre y cuando no se haya ejercitado, pues si se ejerció y la muerte del ofendido ocurre durante la averiguación previa o en la instrucción del proceso, surtirá sus efectos para la realización de los fines del proceso, porque ya satisfecho el requisito de procedibilidad, no existe obstáculo para el agente del Ministerio Público cumpla sus funciones.

Si fallece el representante del particular, o de una persona moral, con facultades para querrellarse, el derecho no extingue, porque la titularidad del

¹⁰⁵ BARRAGAN SALVATIERRA, Carlos. *Op. Cit.* pp. 308 y 309

¹⁰⁶ COLÍN SÁNCHEZ, Guillermo. *Op. Cit.* pp.324 Y 325.

derecho corresponde al ofendido y no al representante, en quien solo se han delegado facultades para hacerlo valer.

- b) El perdón.- Es el acto mediante el cual el ofendido por el delito, su legítimo representante o el tutor especial, manifiesta ante la autoridad correspondiente que no desean que se persiga a quien lo cometió.

El perdón puede hacerse en cualquier etapa de la averiguación previa durante el proceso y en algunos casos en ejecución de sentencia.

- c) El desistimiento oportuno produce efectos plenos de manera que no existirá posibilidad de interponer nueva querrela por los mismos hechos y contra la misma persona.

- d) Prescripción.- extingue el derecho de querrela, la acción penal que nazca de un delito que únicamente puede perseguirse por querrela del ofendido o algún otro acto equivalente, prescribirá en un año, contando desde el día en que quienes puedan formular la querrela o el acto equivalente, tenga conocimiento del delito y del delincuente, y en tres, fuera de éstas circunstancias.

4.20.7. QUERRELLA EN EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación señala al respecto: “Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

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

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

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

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La citada cuantificación exclusivamente surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.

En caso de que el inculpado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, a solicitud del inculpado, podrá reducir hasta en un 50% el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción.

Se consideran mercancías los productos, artículos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

Para fijar la pena de prisión que corresponda a los delitos fiscales conforme a los límites mínimo y máximo del monto de las cantidades que constituyan el perjuicio, cuando éste pueda ser determinado, será conforme al que esté establecido en el momento de efectuar la conducta delictuosa.

De lo anteriormente expuesto para el delito de defraudación fiscal en la utilización de documentos falsos la Secretaría de hacienda y Crédito Público tiene el derecho exclusivo de presentar la querrela para manifestar el daño sufrido, causado por el incumplimiento de la obligación fiscal por parte de los contribuyentes.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El Estado necesita de ingresos que le permita realizar los gastos para la atención de las necesidades de los ciudadanos como lo es la creación de empleos, escuelas, hospitales, seguridad pública etc., siempre y cuando exista una adecuada recaudación de las contribuciones para un buen desarrollo social y económico del país.

SEGUNDA.- En materia impositiva, el Estado cuenta con la potestad tributaria, mediante la cual puede establecer contribuciones encaminadas a cubrir el gasto público, pero esa potestad no es absoluta toda vez que se encuentra sujeta a las condiciones y limitaciones que establece la Constitución Política.

TERCERA.- La obligación de los ciudadanos de contribuir al gasto público se establece en leyes fundamentales, pues es necesario que estén reguladas las cargas fiscales y estipular prerrogativas para que los derechos fundamentales del hombre no sean quebrantadas en aras de la actividad impositiva del Estado, pues así se garantizará y protegerá a los gobernados de los excesos o abusos que se pudieran dar por parte del Estado.

CUARTA.- La recaudación fiscal se rige bajo el principio de la autodeterminación tributaria y buena fe del contribuyente, sin embargo aparejado a este principio las autoridades fiscales cuentan con la facultad de cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones de dicha materia, así como la comprobación de la comisión de infracciones a los ordenamientos tributarios o en su caso en los hechos constitutivos de delitos.

QUINTA.- El empleo del poder punitivo debe ajustarse, a criterios de prevención general en sentido positivo, es decir, que la “amenaza” de la pena señalada por el legislador al delito fiscal no debe retraer, por su dureza, a las posibles conductas evasoras, sino que la sanción abstracta (pena), debe asegurar

al pueblo que la misma se aplicará al caso concreto en que resulte violada la ley, para que su confianza en la ley quede salvaguardada.

SEXTA.- La defraudación fiscal en la utilización de documentos falsos requiere de un comportamiento humano voluntario encaminado a la realización de un fin determinado, el provocar un beneficio indebido, omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución a que se estaba obligado, causando un perjuicio al fisco federal; a su vez es una conducta típica debido a que la misma se encuentra encuadrada en un ordenamiento legal; el Código fiscal de la Federación; es antijurídica porque el sujeto activo viola la norma establecida con la realización de una conducta, lo que origina un perjuicio en el bien jurídico tutelado por la ley.

SÉPTIMA.- Este delito es imputable dado a que el sujeto actúa con conocimiento de pleno del alcance que su conducta producirá. Es una conducta punible, ya que merece una pena determinada en razón de la realización de un comportamiento contrario a la ley.

OCTAVA.- La Secretaria de Hacienda y Crédito Público presentará querrela ante el Ministerio Público, la cual es un requisito de procedibilidad sin el cual no se puede dar inicio al ejercicio de la acción penal del delito de defraudación fiscal en la utilización de documentos falsos; toda vez que este se persigue a petición del ofendido, esto es un derecho potestativo que tienen el ofendido para hacer del conocimiento de las autoridades actos que puedan ser constitutivos de delito.

NOVENA.- La aplicación de una sanción privativa de la libertad debe estar motivada en la vulneración a una disposición fiscal contenida en un sistema financiero exitoso y productivo, y no como un medio de presión política y de recaudación.

DECIMA.- En el Derecho Tributario la finalidad que se busca con la sanción es que el contribuyente cumpla puntualmente con sus obligaciones fiscales con el

objeto de asegurar la eficacia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.

PROPUESTA

La implementación de una cultura contributiva en la sociedad inculcando a los individuos que una mejor manera de ayudar a su Nación es por medio del cumplimiento de las obligaciones que existen para con la misma de esta forma realizará sus fines de utilidad pública proporcionando el bien común.

Para alcanzar una adecuada conciencia social es necesaria una modificación en el sistema educativo nacional a fin de concienciar respecto de la gran responsabilidad social implicada en la obligación de pagar las contribuciones, difundir el conocimiento de la justicia social que implica el pago de los impuestos y de la injusticia que deriva de alguien que no los pague.

La educación fiscal, debe también estar dirigida al contribuyente y al personal hacendario, en tal contexto, tal educación comprende en cada caso lo siguiente:

Contribuyente:

- 1.- Percatarse de que el avance del país depende de su conducta tributaria;
- 2.- Conocimiento del uso que dará a su dinero y, por consiguiente, de las necesidades que dejarán de llenarse sino se tributa con honradez;
- 3.- Que se entere de los derechos o beneficios que la ley tributaria le concede;
- 4.-Que tenga pleno conocimiento de las consecuencias que puedan ser originas por el incumplimiento del pago de sus obligaciones.

Personal Hacendario:

1.- Aplicación de la ley fiscal con extremo cuidado y equidad, evitando arbitrariedades y molestias injustificadas a los contribuyentes;

2.- Comprensión de los problemas que aquejan al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales;

3.- Si al contribuyente le asiste la razón, dársela;

4.- No aprovecharse ni beneficiarse, con el problema o de los errores del contribuyente;

5.- Respeto a la ley tributaria;

6.- Resolver con prontitud las consultas e inclusive, realizar labor de asesoramiento;

7.- Revisar permanentemente las leyes tributarias para eliminar lo innecesario o las lagunas o fallas en ellas.

En base a las ideas expuestas podemos decir que la labor de educación fiscal en el personal de la administración hacendaria no es el de señalarle al contribuyente como cumplir con la obligación fiscal a la que esta sujeto; sino es el de conocer y entender el origen de sus problemas, en el entendido de que el gravamen a su cargo merma su ingreso obtenido a costa del esfuerzo y en ocasiones hasta del sacrificio.

Por otro lado la publicidad en el manejo de los fondos públicos dará confianza en la relación de quienes los manejan y el contribuyente. Informar constantemente a la población de las cantidades recaudadas y de la aplicación de estos recursos tiene como finalidad que el contribuyente este convencido de pagar

impuestos para la obtención de beneficios comunes; los cuales, se está aplicando debidamente, y en caso de que algún funcionario público fuera sorprendido haciendo malos manejos de los mismos o en caso de corrupción, se aplicará la ley con toda efectividad para que no se pierda la credibilidad en los servidores públicos y en las instituciones.

La falta de unidad y claridad en los ordenamientos fiscales dificulta el entendimiento y la aplicación de las normas que rigen las obligaciones de la materia impuestas a los contribuyentes, por lo que cuando los ordenamientos jurídicos sean más específicos, las persona lo entenderán más fácilmente y así podrán cumplir con sus obligaciones en esta materia.

La posible solución radica en simplificar las leyes tributarias mediante terminología simple, permanencia de las leyes fiscales, así como una sencilla forma en el cálculo de las contribuciones, para la cual se requiere reestructurar la legislación impositiva, haciéndola más accesible a los contribuyentes.

Por otra parte el contribuyente opta por conductas defraudatorias en la medida y forma que se le presente la posibilidad de llevarlas a cabo, lo que ocurre en la proporción en que la administración carece de la capacidad de detectar el incumplimiento de las obligaciones fiscales, es decir, la incapacidad para determinar donde se encuentra la conducta contraria a la ley; al respecto, la fiscalización o inspección de las contribuciones se comprende como las acciones llevadas acabo por el personal fiscal, facultado para ello, por medio de las cuales verifican si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico fiscal han cumplido con las obligaciones que la leyes en la materia les imponen.

Ante tal situación, la administración fiscal debe crear un riesgo para el defraudador, el cual consista en las altas posibilidades de que su fraude sea conocido con rapidez y certeza, motivo que lo vea forzado a llevar a cabo su

comportamiento dentro el marco de la ley; de tal modo que sea mas gravoso el incumplimiento que el pago voluntario.

En este contexto la administración debe cumplir con sus compromisos de eficacia y eficiencia, esto con el objeto de tener la capacidad de identificar los engaños que realiza el particular o los casos en los que él mismo aproveche el error de las autoridades para obtener un beneficio. Es posible proveer a la administración fiscal de tal capacidad para destacar el incumplimiento, sobre la base de incorporarle tecnología moderna, concretamente que los tradicionales métodos de auditoria se reemplacen por corrientes sistemáticas de información, tanto sobre la existencia real de contribuyentes, como del cumplimiento formal y real de sus obligaciones, así como de las actividades que realicen; funciones de registro, estadística y procesamiento de datos permitirían a la administración tributaria la capacidad efectiva para conocer con oportunidad y certeza el incumplimiento de las obligaciones por los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- ACOSTA ROMERO, Miguel y LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. **Delitos Especiales Federales**. Sexta Edición. Editorial Porrúa. México. 2001.
- 2.- AMUCHATEGUI REQUENA, Irma Griselda. **Derecho Penal. Cursos Primero y Segundo**. Segunda Edición. Editorial Oxford University Press. México. 2003.
- 3.- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho Fiscal**. Décimo Octava Edición. Editorial Themis. México. 2004.
- 4.- BARRAGAN SALVATIERRA, Carlos. **Derecho Procesal Penal**. Primera Edición. Editorial Mc Graw Hill. México. 1999.
- 5.- BESARES ESCOBAR, Marco Antonio. Et. Al. **Derecho Penal Ambiental**. Primera Edición. Editorial Porrúa. México. 2001.
- 6.- CARRANCA Y RIVAS, Raúl. **Código Penal Anotado**. Vigésima Cuarta Edición. Editorial Porrúa. México. 2001.
- 7.- CARRASCO IRIARTE, Hugo. **Derecho Fiscal I**. Segunda Edición. Iure Editores. México. 2003.
- 8.- CASTELLANOS TENA, Fernando. **Lineamientos Elementales de Derecho Penal**. Cuadragésima Segunda Edición. Editorial Porrúa. México. 2001.
- 9.- CELORIO VEGA, Jesús. **Algunas Consideraciones en Torno a los Delitos Fiscales en México**. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Año II, enero-marzo. Num.3. México 1997.

10.- COLÍN SÁNCHEZ, Guillermo. **Derecho Mexicano de Procedimientos Penales**. Decimonovena Edición. Editorial Porrúa. México. 2005.

11.- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. Vigésimo Quinta Edición. Editorial Porrúa. México. 2003.

12.- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luís Humberto. **Principios de Derecho Tributario**. Cuarta Edición. Editorial Limusa. México 2003.

13.- DIAZ-ARANDA, Enrique. **Derecho Penal Parte General**. Primera Edición. Editorial Porrúa. México 2003.

14.- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas**. s.n.e. Editorial Porrúa. México. 1977.

15.- GARRETA SUCH, José María. **La Reponsabilidad Civil, Fiscal y Penal de los Administradores de las Sociedades**. Cuarta edición. Editorial Marcial Pons. Madrid. 1997.

16.- GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, Alfonso. **La Justicia Tributaria en México**. s.n.e. Editorial Jus. México. 1992.

17.- HERNANDEZ ESPARZA, Abdón. **El Delito de Defraudación Fiscal**. Primera Edición. Editorial Botas. México. 1962.

18.- JIMÉNEZ DE ASÚA, Luís. **Teoría del Delito**. s.n.e. Iure Editores. México. 2002.

19.- MALO CAMACHO, Gustavo. **Derecho Penal Mexicano**. Primera Edición. Editorial Porrúa. México. 1998.

20.- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**. Decimoquinta Edición. Editorial Porrúa. México. 2000.

21.- LOMELI CERESO, Margarita. **Derecho Fiscal Represivo**. Tercera Edición. Editorial Porrúa. México. 1998.

22.- LÓPEZ BETANCOURT, Eduardo. **Teoría del Delito**. Décima Edición. Editorial Porrúa. México. 2002.

23.- ORELLANAN WIARCO, Octavio Alberto. **El Delito de Defraudación Fiscal**. Segunda Edición. Editorial Porrúa. México. 2004.

24.- ORELLANA WIARCO, Octavio A. **Curso de Derecho Penal. Parte General**. Segunda Edición. Editorial Porrúa. México. 2001.

25.- OSORIO Y NIETO, César Augusto. **Síntesis de Derecho Penal. Parte General**. Cuarta Edición. Editorial Trillas. México. 2002.

26.- OSORIO Y, NIETO, César Augusto. **La Averiguación Previa**. 10ª Edición. Editorial Porrúa. México. 2002.

27.- PAVÓN VASCONCELOS, Francisco. **Manual de Derecho Penal Mexicano. Parte General**. Décima Edición. Editorial Porrúa. México.

28.- PLASENCIA PACHECO, Antonio. **Ley General del Timbre**. Tesis de Licenciatura. México. UNAM. 1977.

29.- PONCE GÓMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO, Rodolfo. **Derecho Fiscal**. Quinta Edición. Editorial Banca y Comercio. México. 2000.

30.- PORTE PETIT CANDAUDAP, Celestino. **Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal I.** Décimo Novena Edición. Editorial Porrúa. México. 2001.

31.- RIVERA SILVA, Manuel. **El Procedimiento Penal,** 31ª Edición. Editorial Porrúa. México. 2002.

32.- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho Fiscal.** Segunda Edición. Editorial Harla. México. 1986.

33.- RODRIGUEZ MANZANERA, Luís. **Penología.** Segunda Edición. Editorial Porrúa. México. 2000.

34.- ROXIN, Claus. **Problemas Básicos del Derecho Penal.** s.n.e. Editorial Reus. Madrid. 1976.

35.- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. **Derecho Fiscal Mexicano.** Tercera Edición. Editorial Porrúa. México. 2003.

36.- SANCHEZ LEÓN, Gregorio. **Derecho Fiscal Mexicano.** Sexta Edición. Cárdenas Editor y distribuidor. México. 1983.

37.- SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. **Nociones de Derecho Fiscal.** Octava Edición. Editorial Pac. México. 2004.

38.- SÁNCHEZ VEGA, Alejandro. **La Defraudación Fiscal y sus Equiparables como Delitos Graves.** s.n.e. Editorial Sista. México. 1991.

39.- VELA TREVIÑO, Sergio. **Culpabilidad e Inculpabilidad. Teoría del Delito.** Segunda Edición. Cuarta Reimpresión. Editorial Trillas. México. 2000.

40.- WELZEL, Hans. **Derecho Penal**. s.n.e. Editorial De Palma. Buenos Aires. 1956.

41.- ZAFFARONI, Eugenio Raúl. **Manual de Derecho Penal. Parte General**. Segunda Edición. Cárdenas Editor y Distribuidor. México. 1991.

42.- ZAFFARONI, Eugenio Raúl. **Política y Dogmática Jurídico Penal**. s.n.e. INACIPE. México. 2002.

DICCIONARIOS

1.- **Diccionario de la Lengua Española**. Real Academia. Espasa. España. 2001.

LEGISLACIÓN

1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial SISTA, México, 2007.

2.- Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2007.

3.- Agenda Penal del Distrito Federal, Editorial ISEF, México, 2007.